



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA**

**Processo nº** 10907.002433/2003-09  
**Recurso nº** 137.465 Voluntário  
**Matéria** VISTORIA ADUANEIRA  
**Acórdão nº** 301-34.887  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2008  
**Recorrente** TCP - TERMINAL DE CONTÊINERES DE PARANGUÁ  
**Recorrida** DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador 23/09/2003

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE.  
DEPOSITÁRIO.**

Ao depositário incumbe como única obrigação de zelar pela coisa que lhe foi confiada, de modo a garantir que não sofra adulterações, avarias e extravios. A adulteração fraudulenta do número do contêiner feita por terceiros no interior do recinto da depositária não constitui força maior ou caso fortuito, pois decorre, exclusivamente, da culpa *in vigilando*.

**DOLO, FRAUDE OU SONEGAÇÃO.**

A imputação de penalidade agravada decorrente de fraude, dolo ou sonegação, deve ser precedida de provas incontestas do *animus dolandi* do agente.

**VISTORIA ADUANEIRA.**

O procedimento de vistoria aduaneiro destinado a verificar a ocorrência de avaria ou de extravio de mercadoria estrangeira entrada no território aduaneiro, a identificar o responsável e a apurar o crédito tributário dele exigível, segue regras rígidas e impõe a intimação do importador, do depositário e transportador a presenciarem as diligências, sob pena de nulidade.

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO, CRITÉRIO TEMPORAL DO  
FATO IMPONÍVEL. EXTRAVIO.**

No caso de avaria ou extravio, em que o responsável tributário pela indenização da Fazenda dos impostos que deixaram de ser recolhidos, o critério temporal do fato imponível deve ser determinado pela aplicação do art. 1º, § 2º, c/c parágrafo único do art. 232 do Decreto-Lei 37/66, ou seja, na data do conhecimento da autoridade aduaneira da ocorrência da falta ou extravio.

### IRRETROATIVIDADE DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS.

As normas trazidas pela Medida Provisória nº 135/2003 que instituíram nova sistemática de cálculo da indenização dos impostos devidos à Fazenda por conta da responsabilidade por extravio de mercadoria, somente pode alcançar os fatos geradores ocorridos após a data da publicação do novel regramento.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros João Luiz Fregonazzi, Alex Oliveira Rodrigues de Lima (Suplente) e Maria Cristina Rosa da Costa (Presidente).

  
HENRIQUE PINHEIRO TORRES – Presidente atual

  
LUIZ ROBERTO DOMINGO - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Irene Souza da Trindade Torres, Valdete Aparecida Marinheiro e Maria Cristina Rosa da Costa (Presidente).

Ausente o Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão da DRJ-Florianópolis/SC que manteve parcialmente a exigência dos impostos aduaneiros exigidos da depositário – Recinto Alfandegado – em face do extravio de cinco contêineres, conforme denunciado pela própria Recorrente em 15/07/2003: - Contêiner TRIU 155.935-7 – valor FOB = US\$ 38.750,22 – Importador INACESS COMÉRCIO EXTERIOR; - Contêiner PONU 067.723-4 – valor FOB = US\$ 87.833,60 – Importador POSITIVO INFORMÁTICA; - Contêiner PONU 722.316-7 e PONU 733.745-2 – Valor FOB US\$ 62.417,00 – Importador JAGUAR COMÉRCIO EXTERIOR LTDA; e - Contêiner CXRU 475.677-7 – Valor FOB US\$ 99.360,00 – Importador CAPITAL TRANSPORTATION & LOGISTIC

O presente feito teve início com procedimento de Vistoria Aduaneira instaurado em 10/10/2003, conforme fls. 01 a 06, firmado pelo relator e membro da comissão de investigação.

Da vistoria aduaneira decorreu o Auto de Infração que sob o título “Vistoria Aduaneira – Falta de Mercadoria – Depositário” foi imputada a responsabilidade tributária ao depositário com descrição de conduta fraudulenta para aplicação da penalidade agravada de 150% na forma do art. 645 do RA, além da multa fixa por contêiner extraviado prevista no art. 107 do Decreto-Lei 37/66. Tais multas, apesar de mencionadas na descrição dos fatos e enquadramento legal, não foram objeto de cálculo e lançamento.

A decisão recorrida proferida pela DRJ – Florianópolis/SC teve por fundamentos o consubstanciado na seguinte Ementa:

*“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 23/09/2003*

*Ementa: DEPOSITÁRIO. RESPONSABILIDADE*

*O depositário é responsável pelo crédito tributário decorrente do extravio de mercadoria que se encontrava sob sua custódia salvo ocorrência de caso fortuito, ou força maior.*

*Devido à peculiaridade das atividades do depositário de Terminal Alfandegado de Contêineres que deve cuidar das mercadorias depositadas como se suas fossem, embora se lhe aplique a teoria do risco não integral, a excludente de sua responsabilidade pela força maior só é aplicável nos casos de ocorrência de força irresistível e não pelo mero furto ou retirada de mercadorias mediante fraude documental, pois, concomitantemente com a teoria acima, é aplicável o princípio res perit domini, ou seja, o prejuízo referente aos crimes de furto e falsificação deve ser absorvido pelo depositário e não pela SRF ou pelo importador.*

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Data do fato gerador: 23/09/2003*

*Ementa: MERCADORIA EXTRAVIDA*



*Na impossibilidade de identificação da mercadoria importada, em razão de seu extravio antes de ser submetida a despacho aduaneiro de importação, a base de cálculo do II deve ser arbitrada na forma da lei aplicando-se, também, a alíquota de cinquenta por cento para o cálculo do tributo.*

*Lançamento Parcialmente Procedente."*

Considerando que os importadores dos contêineres TRIU 155.935-7 e PONU 067.723-4 já haviam registrado as respectivas DIs e recolhidos os tributos, a decisão recorrida excluiu do lançamento a exigência dos impostos incidentes no caso de extravio de mercadorias importadas sob responsabilidade do depositário.

Intimada da decisão em 02/12/2004, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 17/12/2004, alegando que:

- a) cumpriu com todas as regulamentações e portarias editadas pela Receita Federal, adotou todas as medidas de segurança inerentes à atividade e comprovou ter sido vítima de ação criminosa que não poderia evitar, o que enseja motivo de força maior excludente da responsabilidade;
- b) comunicou o extravio dos contêineres colaborou com a Polícia Federal e Civil para auxiliar nas investigações, o que demonstra boa-fé e nenhum intuito de fraude;
- c) no que concerne à validade do lançamento há que se contestá-la, pois ocorreu nulidade em face a absoluta imprecisão dos valores apurados na autuação (às fls. 125/126 analisa minuciosamente os valores apresentados pela autoridade fiscal, mencionando os documentos de fls. 233 a 238);
- d) não consta nenhum esclarecimento quanto à origem dos valores apurados, fruto de método oculto e inteligível utilizado pela fiscalização, que conduziu ao vultoso valor FOB de US\$ 1,105,614.13.
- e) foi aplicada a alíquota de 50% para o cálculo do Imposto de Importação (art. 51 da MP nº 135/03, muito superior às alíquotas corretas que devem ser aplicadas às mercadorias em questão, o que pode ser constado pela análise das NCMs constantes das faturas comerciais anexas à Impugnação;
- f) a base legal utilizada para a aplicação de alíquota de 50% é posterior aos respectivos fatos geradores, o que não pode ocorrer por violação ao princípio constitucional da irretroatividade;

Por fim requer a nulidade integral da Notificação de Lançamento ou quando assim não entenderem as autoridades julgadoras a redução do valor do crédito tributário nos termos mencionados no Recurso Voluntário.

É o Relatório.



O art. 591 do Regulamento Aduaneiro dispõe:

*Art. 591. A responsabilidade pelo extravio ou pela avaria de mercadoria será de quem lhe deu causa, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor do imposto de importação que, em consequência, deixar de ser recolhido, ressalvado o disposto no art. 586 (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 60, parágrafo único).*

Desta forma, apesar de não ter sido provado qualquer participação da Recorrente no ato criminoso a ponto de lhe ser aplicadas as multas agravadas por incurso dos artigos 71, 72, e 73 da Lei 4.502/64, não pode, da mesma forma, a partir da auto-classificação de vítima excluir-lhe a responsabilidade.

Trata-se de culpa *in vigilando* da Recorrente em relação a qual não cabe a excludente de força maior ou de caso fortuito. Não se pode excluir a responsabilidade daquele que tinha a obrigação de zelar pela coisa por não tê-lo feito. Note-se que uma simples lista de contêineres na portaria da empresa evitaria a saída de contêiner com número adulterado.

É de ser afastada a alegação de excludente de responsabilidade. De outro lado é imperativo concordar com a Recorrente que não há qualquer prova de sua participação no ilícito cometido, sendo que sua culpa *in vigilando* não pode ensejar a imediata conclusão de dolo, fraude e sonegação. Indevidas, portanto, quaisquer penalidades com fundamento nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64.

O dolo, nas palavras do mestre Clóvis Beviláqua é o "...artifício ou expediente astucioso, empregado para induzir alguém à prática de um ato jurídico, que o prejudica, aproveitando ao autor do dolo ou a terceiro." (in Teoria Geral do Direito Civil. 2. Ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1980).

Não se pode presumir o dolo. No contexto prático, a mera alegação do dolo não enseja a aplicação de suas consequências jurídicas. Como consectário lógico da necessidade da prova robusta da intenção, deve-se averiguar o espírito do agente no momento da realização do ato jurídico por ele praticado para que se possa aferir sua real intenção naquele momento, ou seja, o dolo requer prova de autoria.

No ato doloso tem-se que o agente quer o resultado ou assume o risco de produzi-lo. Para a conceituação de dolo, a teoria da vontade é a adotada pela lei penal brasileira. O agente deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrentes (dolo direto).

De acordo com a teoria da vontade (citado por Noronha, 1999), são elementos componentes do dolo: a) vontade de agir ou de se omitir. b) consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado, e c) consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal). Nenhuma dessas características foi apresentada no lançamento. Da mesma forma, as alegações de fraude e conluio, não apresentam sequer argumentação de nexo causal, em face da auto denúncia apresentada às fls. 29/30.

Quanto à apuração do imposto de importação levado a efeito pela autoridade lançadora e a alegação de que não poderia ser aplicada a norma prevista pela Medida Provisória nº. 135/2003 entendendo caber razão à Recorrente.

## Voto

Conselheiro LUIZ ROBERTO DOMINGO, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

O caso trazido à apreciação é no mínimo inusitado. Considerando que o feito é inaugurado por Termo de Vistoria Aduaneira, entendo que, preliminarmente, deve ser apreciada sua regularidade. O art. 587 do Regulamento Aduaneiro dispõe que:

*“Art. 587. Assistirão à vistoria, a ser realizada em dia e hora fixados pela autoridade aduaneira, o depositário, o importador e o transportador.*

*Parágrafo único. Poderá, ainda, assistir à vistoria qualquer pessoa que comprove legítimo interesse no caso.”*

O que se verifica nos instrumentos de Vistoria Aduaneira e “Termo de Vistoria Aduaneira” de fls. 01/06, não houve o regular cumprimento das normas atinentes desse instituto uma vez que o depositário, o importador e o transportador não foram intimados das diligências nem da vistoria propriamente dita.

Por conta disso, o lançamento já estaria irregular, o que poderia ensejar na nulidade do lançamento.

Contudo creio que esse procedimento, apesar de ter sido instaurado, não era o adequado à verificação do crédito tributário devido pelo extravio, uma vez que a Vistoria tem como objetivo “verificar a ocorrência de avaria ou de extravio de mercadoria estrangeira entrada no território aduaneiro, a identificar o responsável e a apurar o crédito tributário dele exigível (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 60, parágrafo único)” (art. 581, RA) e, neste caso a verificação da ocorrência e a identificação do responsável já se evidenciava pela comunicação prestada pelo depositário, em 15 de julho de 2003.

Portanto, caberia à administração dar prosseguimento ao lançamento com aplicação da norma vigente à época da comunicação. Senão vejamos.

A questão a ser dirimida nestes autos é a imputação de responsabilidade à Recorrente – Recinto Alfandegado – pelos tributos não recolhidos na importação de mercadorias que foram retiradas do depósito sem a anuência da Receita Federal e sem a apresentação de quaisquer documentos (extravio) constada em Vistoria Aduaneira.

Apesar de o relato dos fatos e as provas de adulteração da numeração dos contêineres verificadas pela própria Recorrente em sua denúncia de 15/07/2003 (fls. 29/63) e ocorridas no interior de suas instalações, apontarem para a responsabilidade da Recorrente, esta alega ter sido vítima, uma vez que não praticou os atos ilegais.

Ocorre que, como ficou comprovado nos autos, à época dos fatos os contêineres encontravam-se sob sua guarda por ser Recinto Alfandegado, cuja única obrigação é zelar pelo objeto depositado para que não sofra adulterações, avarias e extravios.

A Recorrente deu notícia dos fatos classificados como “extravio” em 15/07/2003, conforme carta de fls 29/30, instruindo-as de documentos, de modo que, naquele momento, houve a denúncia e reconhecimento do extravio.

Inexplicavelmente, a denúncia ficou inerte por quatro meses e a vistoria aduaneira, quando iniciada (ao que parece) em 14/11/2003, não cumpriu os requisitos regulamentares de execução e procedimento, seja porque não contou com a participação pessoal do depositário ou seu representantes (fl.06), seja porque não foi devidamente preenchida a data de sua expedição, ou, ainda, porque não houve a regular prova da intimação do importador. Ao que parece, tudo foi feito de modo protocolar a fim de constar a execução da vistoria, sem que os documentos revelem que tenha existido efetivamente. Aliás, diante da robusta prova trazida pelo depositário a vistoria mostrar-se-ia inócua.

Faço essa introdução com o fim de, compulsando as provas carreadas ao processo, determinar o CRITÉRIO TEMPORAL do fato gerador do imposto devido pelo responsável tributário, em face do extravio das mercadorias importadas.

A matriz legal do art. 581, R.A, art. 60 do Decreto-Lei 37/66, dispõe que:

*“Art.60 - Considerar-se-á, para efeitos fiscais:*

*I - dano ou avaria - qualquer prejuízo que sofrer a mercadoria ou seu envoltório;*

*II - extravio - toda e qualquer falta de mercadoria.*

*Parágrafo único. O dano ou avaria e o extravio serão apurados em processo, na forma e condições que prescrever o regulamento, cabendo ao responsável, assim reconhecido pela autoridade aduaneira, indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que, em consequência, deixarem de ser recolhidos.”*

Portanto, não há dúvida que a Vistoria Aduaneira é instrumento para determinação dos elementos que compõem a “Regra Matriz de Incidência”, ou seja, determinar o conseqüente obrigacional obtido a partir da base de cálculo, alíquota a ser exigido sujeito passivo devidamente reconhecido no procedimento.

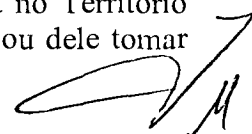
Se a Vistoria Aduaneira é instrumento, indiscutível seu caráter declaratório do “fato gerador” do imposto, esse determinado pelo art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei 37/66, in verbis:

*“Art.1º - O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

...

*§ 2º - Para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no Território Nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira. (Parágrafo único renumerado para § 2º pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*

Para efeito de extravio, considerar-se-á a entrada da mercadoria no Território Nacional, assim considerada a data em que a autoridade constatar o extravio ou dele tomar



conhecimento, na forma do parágrafo único do art. 23 do Decreto-lei nº. 37/66, que faz referência à redação anterior do art. 1º:

*Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44.*

*Parágrafo único. No caso do parágrafo único do artigo 1º, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento.*

Repito, o critério temporal do fato gerador verifica-se “na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou DELA TIVER CONHECIMENTO. Portanto, as normas que devem reger a exigência dos impostos e multas decorrentes do extravio de mercadorias importadas são aquelas vigentes à **data do conhecimento da autoridade aduaneira da ocorrência da falta ou extravio.**

No caso em tela, como visto, tal fato ocorreu em 15/07/2003, não podendo ser-lhe aplicada legislação superveniente (Medida Provisória nº 135/2003) na apuração da indenização dos impostos não recolhidos, uma vez que está vedada a retroatividade da norma tributária.

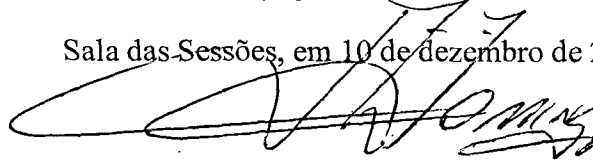
Impossibilitada a aplicação da norma de forma retroativa, a fundamentação do lançamento perde sustentação no que diz respeito ao fundamento jurídico para apuração do imposto, determinação da base de cálculo e respectiva alíquota, comportando cerceamento do direito de defesa e implicando a nulidade.

Ainda que se pudesse manter o lançamento com base na legislação superveniente, é de ressaltar que os valores colhidos para o arbitramento foram provenientes de importações de portos marítimos e aeroportos o que provocou um desvio na base de cálculo uma vez que as importações realizadas via aérea contem valor agregado muito maior do que as importações realizadas pelo transporte marítimo.

Assim, não bastasse toda sorte de irregularidades havidas na “Descrição dos fatos e Enquadramento(s) Legal(is)” do auto de infração que descreve a incidência de multa aplicável a cada uma dos contêineres extraviados, a aplicação de multa agravada em face da verificação de ocorrência dos fatos descritos nos art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, muitas essas não apuradas e aplicadas, bem como a indecifrável apuração dos tributos (mesmo que levado a efeito a norma posterior), é inaplicável ao caso concreto as normas editadas pela Medida Provisória 135/2003.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para anular o lançamento *ab initio*, ficando prejudicadas as demais alegações trazidas no Recurso.

Sala das Sessões, em 10 de dezembro de 2008.



LUIZ ROBERTO DOMINGO