



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11011.000755/2007-86
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.356 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2014
Matéria TRÂNSITO ADUANEIRO. ROUBO DE CARGA
Recorrente POLAR TRANSPORTES RODOVIÁRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 15/05/2007

TRÂNSITO ADUANEIRO. EXTRAVIO DA CARGA.
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. TRANSPORTADOR.

O roubo de carga não é excludente de responsabilidade tributária quando restarem não atendidas, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Gilberto de Castro Moreira Junior, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri – Presidente substituto e relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Gilberto de Castro Moreira Junior, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves, Tatiana Midori Migiyama e Paulo Roberto Stocco Portes.

Relatório

O presente litígio decorre de lançamento de ofício, veiculado através de auto de infração (e-fls. 2/ss), para a cobrança do imposto de importação e respectiva multa de ofício,

IPI, PIS e Cofins em decorrência de roubo de parte da mercadoria transportada sob o regime especial de trânsito aduaneiro, no montante de R\$ 624,37.

Para elucidar os fatos ocorridos transcreve-se o relatório constante da decisão de primeira instância administrativa, *verbis*:

Relatório

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 01 e 02, por meio do qual é formalizada, respectivamente, a exigência do Imposto de Importação e respectiva multa proporcional, do Imposto sobre Produtos Industrializados, do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

As exigências acima decorrem da não conclusão da operação de trânsito aduaneiro realizada com amparo na declaração de trânsito aduaneiro DTA — Entrada Comum nº 07/0174221-6, em face da ocorrência de roubo, conforme comunicado pela interessada.

Cientificada da exigência que lhe é imposta, a interessada vem aos autos com a apresentação da impugnação de fls. 20 a 22 aduzir que:

1) é certo que o Decreto nº 4.543/2002 — Regulamento Aduaneiro atribui ao transportador a responsabilidade pelo trânsito não concluído, porém esta responsabilidade é subjetiva.

2) É certo que a não conclusão do trânsito aduaneiro se deveu a roubo a mão armada, conforme pode ser comprovado pelos Boletins de Ocorrência do roubo e recuperação do veículo pela autoridade competente (fls. 42 a 49).

Dada as circunstâncias em que ocorreu o mencionado roubo e sustentando-se em decisões prolatadas no âmbito do então Conselho, defende que o roubo de carga sob sua guarda constitui motivo de força maior, excludente de responsabilidade.

Assim, requer acolhimento e provimento da impugnação para o fim de julgar improcedente o auto de infração, cancelando-se o débito fiscal reclamado..

É o relatório.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis proferiu o Acórdão nº 07-22.900, em 28 de janeiro de 2011 (e-folhas 60/ss), o qual recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 15/05/2007

EMENTA DISPENSADA.

Estão dispensados de ementa os acórdãos resultantes de julgamento de processos fiscais de valor inferior R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), na forma do artigo 1º inciso I, da Portaria SRF nº 1364, de 10 de novembro de 2004.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A interessada regularmente notificada do Acórdão em 10/03/2011 (e-folhas 67/70) interpôs Recurso Voluntário em 04/04/2011 (e-fls. 76/ss), onde repisa os argumentos já trazidos na impugnação.

O processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Eduardo G. Barbieri, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A matéria em litígio – roubo de carga - já foi discutida recentemente por esta Turma, quando do julgamento de matéria similar no Acórdão nº 3202-000.746, de 21/05/2013, ocasião em que fui designado redator do voto vencedor.

Assim, mantenho o entendimento adotado naquela ocasião o qual passo a expor.

O regime aduaneiro especial de trânsito aduaneiro é o que permite o transporte de mercadoria sob controle aduaneiro de um ponto a outro do território aduaneiro, com suspensão do pagamento de tributos (art. 73, Decreto-Lei nº 37, de 1966).

Conforme dispõe o art. 290 do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (Decreto nº 4.543/2002), o beneficiário do regime e o transportador serão responsáveis solidários pelo trânsito para quaisquer das modalidades previstas, *verbis*:

Art. 290. Em qualquer caso, os beneficiários a que se refere o artigo 273 e o transportador serão solidários, perante a Fazenda Nacional, nas responsabilidades decorrentes da concessão e da aplicação do regime.

Por sua vez os artigos 280 e 281 do referido mandamento regulamentar (RA/2002) tratam da conclusão da operação de trânsito e da baixa do termo de responsabilidade.

Art. 296 – Na conclusão da operação de trânsito aduaneiro, a unidade de destino procederá ao exame dos documentos, à verificação do veículo, dos dispositivos de segurança, e da integridade da carga.

Art. 297 – A baixa do termo de responsabilidade, junto à unidade de origem, será efetuada mediante conclusão do trânsito pela unidade de destino. (grifei)

Pois bem. A operação de trânsito aduaneiro não foi concluída, conforme fartamente demonstrado nos autos, em decorrência de suposto roubo de parte da mercadoria transportada.

Nos termos do que dispõe o art. 333 do CPC (Lei 5.869, de 11/01/1973), cabe à fiscalização provar o fato constitutivo de seu direito. Isso foi feito por meio da comprovação de que a operação de Trânsito Aduaneiro não foi completada e que, então, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário foi afastada.

A Recorrente alega que sua responsabilidade sobre o crédito tributário, garantido pelo Termo de Responsabilidade firmado na Declaração de Trânsito Aduaneiro, estaria afastada pela ocorrência de circunstâncias alheias a sua vontade (“força maior”), consistente no roubo da carga, fato que estaria comprovado com base no Boletim de Ocorrência apresentado. Quanto à excludente de responsabilidade apontada pela Recorrente, cabe a ela o ônus de provar a sua ocorrência. Assim, deve apresentar provas robustas capazes de demonstrar o seu direito.

Neste ponto, importante esclarecer que Boletim de Ocorrência nada mais é do que a formalização de uma *noticia criminis*, ou seja, a redução a termo da comunicação de um crime. O boletim em si prova apenas a comunicação de um crime e não a sua ocorrência. Tanto isso é verdade que a comunicação de um crime pode provocar (nem sempre isso ocorre) a instauração de um inquérito policial, precisamente com o objetivo de apurar se houve crime e quais foram os seus autores. Como todo registro de uma declaração, o boletim de ocorrência é assinado pelo declarante e feito sob sua responsabilidade administrativa, civil e criminal em relação à veracidade do seu conteúdo. Existe até mesmo uma figura penal específica para incriminar a conduta de quem comunica falsamente a ocorrência de um crime (art. 340 do Código Penal), demonstrando claramente a possibilidade de um boletim de ocorrência não representar a verdade. O fato de a autoridade policial ter lavrado o boletim não representa de maneira nenhuma que ela aceitou como verdadeira a comunicação da ocorrência do crime, que ainda deve ser apurada. Além disso, é dever da autoridade policial registrar toda e qualquer comunicação de crime que lhe for feita.

Ocorre que não há nos autos notícia de instauração de inquérito policial, ou de confirmação por qualquer meio da ocorrência do crime, nem a apuração de sua autoria ou sequer o levantamento de suspeitos, muito menos o encerramento do inquérito e envio ao Ministério Público para oferecimento de denúncia para início de ação penal. Se o inquérito não foi iniciado, cabia à vítima, se tinha real interesse na apuração do crime contra ela cometido, na recuperação da carga ou na possibilidade de ser ressarcido do prejuízo que teria requerer a sua abertura ao delegado de polícia, ao Poder Judiciário ou ao Ministério Público (art. 5º do Decreto-lei 3.689, de 03/10/1941 – Código de Processo Penal). Nada disso foi feito ou, pelo menos, nada consta dos autos.

Esclareça-se, ainda, que para efeito de **responsabilização tributária** interessa a culpa não pelo dano patrimonial do dono da carga e o direito de indenização que ele poderá reivindicar contra o transportador, mas apenas a culpa pelo descumprimento do regime de Trânsito Aduaneiro e o crédito tributário dele decorrente, em razão do fim da suspensão a que ele estava submetido. Vale dizer que é irrelevante saber quem deverá arcar com a responsabilidade sobre o desaparecimento da mercadoria, **mas apenas quem deverá responder pelo crédito tributário dele resultante**. Os riscos envolvidos na operação são ônus do importador e do transportador, que deverão assegurar-se deles da forma que entenderem conveniente, levando em conta a situação do transporte rodoviário no trecho a ser percorrido e também o custo representado pelo crédito tributário suspenso que pode passar a ser devido se a carga não completar o percurso.

Assim, as cautelas que são adotadas no Trânsito Aduaneiro nada têm a ver com a segurança da carga contra riscos de prejuízo a seus proprietários, por destruição ou roubo, mas sim contra o desvio ou fraude que possam causar prejuízo à Fazenda Pública. As cautelas fiscais previstas, como a lacração, a marcação e o acompanhamento fiscal, não se destinam a oferecer segurança para a carga, mas a resguardar o crédito tributário suspenso. A ação fiscal não objetiva assegurar a propriedade do particular e a autoridade fiscal não desempenha função policial. A liberação para início do trânsito aduaneiro, portanto, não significa que a autoridade aduaneira tenha tomado todos os cuidados necessários para a segurança da carga, responsabilidade do proprietário e do transportador por ele contratado. Significa apenas a adoção das cautelas fiscais para assegurar que o crédito tributário, caso torne-se devido, seja recebido. Exemplo dessas cautelas é o próprio Termo de Responsabilidade, que o requerente do Trânsito Aduaneiro deve firmar.

Quanto à culpa, ela corresponderia a um nexo de causalidade entre o procedimento do transportador e o extravio das mercadorias, isto é, uma ligação de causa e efeito entre a sua conduta e o resultado ocorrido. Ela não se restringiria em provocar

diretamente o desaparecimento da carga, por dolo, fraude, simulação, imprudência, negligência ou imperícia, mas abrangeria também as hipóteses de concorrer para que tal ocorra, falhando no **dever de vigiar diligentemente a carga** (*culpa in vigilando*) ou de escolher cuidadosamente o preposto e **os meios/forma que deverá fazê-lo** (*culpa in eligendo*).

Quanto à alegação da excludente de responsabilidade em decorrência de motivos de “força maior”, socorro-me dos fundamentos declinados no Acórdão nº3202-000.120, de 25 de maio de 2010, relatado pela ilustre Conselheira e Presidente da Turma Irene da Trindade Torres Oliveira, os quais adoto também como razão de decidir. Confirmam-se trechos do julgado:

(...)

Força maior é acontecimento imprevisível ligado a fatos externos, independentes da vontade humana, que impedem o cumprimento de obrigações. Não se pode assumir que o depositário não poderia prever que a mercadoria pela qual era responsável poderia ser roubada, O roubo é risco inerente à sua atividade, em razão dos valores que transitam por suas dependências e da natureza de seus negócios. Não se trata, portanto, de caso de imprevisibilidade.

Um raio que tivesse caído em seu depósito, uma enchente que houvesse devastado o local, esses sim seriam fatos imprevisíveis e inevitáveis, pois relacionados a fenômenos da natureza sobre os quais o ser humano não exerce controle, sendo-lhe impossível evitar. Já o roubo, não. É ato humano, conhecido historicamente, principalmente em grandes cidades como é caso de Santos.

Também não se pode assumir que o roubo seria inevitável, bastando que conhecedora do risco de seu empreendimento, a recorrente efetuasse a vigilância do local e se valesse de serviços de segurança. Roubo, quando se trata de terras brasileiras, não é acontecimento absolutamente inesperado ou inusitado. Não resta configurada, pois, a inevitabilidade.

Por outro lado, também não se pode dizer que o roubo tenha sido irresistível, porquanto não se possa afirmar que diligência alguma, por parte da recorrente, conseguiria sobrepujar o roubo efetuado. Assim, descaracterizada, também, o elemento da irresistibilidade.

Por tais motivos é que não se pode ao fato negar a aplicação do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12, de 31/03/2001 (DOU de 02/04/2004), no qual o entendimento do i. Relator encontra óbice intransponível:

‘O roubo ou o furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeito de responsabilidade, nos termos do art. 595 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 – Regulamento Aduaneiro, com as alterações do Decreto nº 4.765, de 24 de junho de 2003, tendo em vista não atender, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade’.

Citem-se, ainda, em relação à excludente de responsabilidade por “força maior”, trechos do voto condutor do REsp nº 1.172.027 – RJ proferido pela Ministra Eliana Calmon:

Por sua vez, o recorrente aponta violação do art. 60, parágrafo único, do Decreto-Lei 37/66, c/c os art. 478 e 480 do regulamento aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030/85, prescrevendo estes últimos que:

Art. 478 - A responsabilidade pelos tributos apurados em relação à avaria ou extravio de mercadoria será de quem lhe deu causa.

Art. 480 Ao indicado como responsável cabe a prova de caso fortuito ou força maior que possa excluir sua responsabilidade.

Da leitura desses dispositivos, deflui-se que:

a) a responsabilidade pelos tributos apurados em relação ao extravio de mercadoria será de quem lhe deu causa, cabendo ao indicado como responsável a prova de caso fortuito ou força maior que possa excluir seu dever com o fisco.

A questão colocada nos autos passa necessariamente pela definição do momento do fato gerador do imposto de importação e pelos fatores que excluiriam a responsabilidade do recorrente.

Preceitua o art. 19 do CTN que o fato gerador do imposto de importação consuma-se com a entrada do produto em território nacional. Assim, destinando-se a mercadoria ao mercado interno e excluindo-se os casos em que ela apenas transita pelo território nacional rumo a outro país, por exemplo, conclui-se que o imposto de importação é devido já no momento em que o produto ingressa no Brasil.

No que diz respeito às causas excludentes de responsabilidade, observo que a tese abraçada pelo recorrente relaciona-se com a ocorrência da força maior, **que é um acontecimento imprevisível ligado a fatos externos, independentes da vontade humana**, que impedem o cumprimento das obrigações.

Com base nesse conceito, defende o recorrente que não poderia responder pela perda do produto porque o roubo à mão armada seria um acontecimento alheio à sua vontade que ilidiria qualquer pretensão fazendária.

Tal posicionamento não pode prosperar, pois defender que esse fato é um caso fortuito **torna-se descabido porque roubos e furtos de caminhões, ônibus e carros nas vias terrestres brasileiras é fato corriqueiro, comum e, em verdade, previsível.**

Daí a razão pela qual o transportador deve se resguardar de todas as ocorrências possíveis que causem algum dano ou extravio na mercadoria, contratando, por exemplo, um seguro que garanta indenização por qualquer prejuízo que ele possa sofrer, como bem destacou a instância de origem.

Para justificar tal entendimento, a distinção feita pelo Tribunal a quo acerca do fortuito interno e do fortuito externo ganha relevância porque a controvérsia reside em saber se estaria ou não dentro do campo da previsibilidade do transportador a possibilidade de ocorrer roubo da mercadoria durante a prestação do serviço.

O fortuito interno, como fato inevitável ocorrido no momento da realização do serviço, não exclui a responsabilidade do transportador, se ele fizer parte de sua atividade e se ligar aos riscos do empreendimento. O mesmo não ocorre com o fortuito externo, que não guarda relação alguma com a atividade do recorrente e aí sim excluiria o seu dever perante o fisco.

A partir desse raciocínio, entendo que o art. 480 do regulamento aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030/85, apontado pelo recorrente como violado, ao se referir ao caso fortuito, relaciona-se em verdade com o fortuito externo, o que não seria o caso dos autos, **pois a possibilidade de a carga ser roubada à mão armada relaciona-se diretamente com a atividade desenvolvida pelo recorrente, de onde se extrai que a questão debatida trata de fortuito interno**, ficando afastada a aplicação desse dispositivo e a possível infringência apontada.

(...)

Dessa forma, preenchidas todas as fases do fato gerador do Imposto de Importação, este é plenamente devido.

Incidem na espécie, portanto, os arts. 136 do CTN, 32 e 60 do Decreto-lei 37/66, segundo os quais cabe ao responsável reconhecido pela autoridade aduaneira indenizar a Fazenda Nacional do valor dos tributos que deixaram de ser recolhidos em consequência de extravio de mercadorias, já que o recorrente não fica dispensado da sua obrigação, haja vista a ocorrência de fortuito interno, que o mantém ligado ao dever de pagar os impostos e encargos discriminados nos autos de infração.

Assim, é de concluir-se que o alegado roubo de carga, por si só, não é circunstância capaz de caracterizar a hipótese de “força maior”, excludente a afastar a responsabilidade do transportador.

Isto porque o parágrafo único do art. 393 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002), que reproduziu o parágrafo único do art. 1.058 do Código Civil de 1916, assim dispõe:

Parágrafo único. O caso fortuito, ou de força maior, verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar, ou impedir.

(grifei)

Em relação ao citado dispositivo normativo, leciona Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado, T. XXIII, p. 84.):

"Fato necessário está, aí, por fato cuja determinação se procede sem que o devedor possa afastar, em suas consequências. Se o fato é necessário, mas o devedor pode evitar ou impedir os seus efeitos, não há caso fortuito por força maior".

(grifei)

Assim, é requisito essencial para a caracterização dos casos de “força maior” a inevitabilidade dos efeitos. Ou seja, o roubo é fato (bem) possível em nossas estradas, contudo, deve o transportador, ciente desse fato, adotar as providências oportunas para tentar evitar suas consequências.

Ademais, não há como aceitar o argumento de que o roubo de carga é fato imprevisível no transporte de cargas no Brasil, notadamente para uma empresa transportadora. Assim, sendo fato de possível ocorrência, ao oferecer a prestação de serviços de transporte de cargas, a transportadora pode incluir no rol dos serviços oferecidos os meios para conferir maior segurança a esse serviço (escolta armada, por exemplo), minimizando os riscos do evento, assim como contratar o seguro devido para arcar com os eventuais prejuízos causados por sinistros (efeitos do fato).

Destarte, não há como reconhecer a excludente de responsabilidade, conforme alega a Recorrente, em decorrência de “força maior”.

Em outro giro, importante transcrever o art. 72 do RA/2002 (Decreto-Lei nº 37/66 – artigo 1º.), que trata do fato gerador do imposto de importação, *verbis*:

Art. 72 - O fato gerador do imposto é a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

Parágrafo primeiro - Para efeito de ocorrência do fato gerador, considera-se entrada no território aduaneiro a mercadoria que conste como tendo sido importada e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira. (grifei)

A mercadoria entrou no território aduaneiro e foi extraviada (por suposto roubo de carga), logo, ocorreu o fato gerador do imposto. A responsabilidade tributária pelo cumprimento das obrigações tributárias foi, inclusive, assumida em Termo de Responsabilidade. O dever de pagar os tributos decorre da materialização da obrigação tributária principal, a partir do momento em que se constatou a falta da mercadoria devidamente manifestada, conforme expressa previsão legal contida no artigo 72, parágrafo primeiro do Regulamento Aduaneiro 2002, vigente à época dos fatos, acima transcrito.

No tocante ao IPI, verifica-se a ocorrência do respectivo fato gerador devendo o mesmo ser exigido, por força do disposto nos artigos 34, inciso I, 39, 40 e 41 do vigente Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002, *in verbis*:

*Art. 34. **Fato gerador** do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):*

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

*Art. 39. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com **suspensão** do imposto quando observadas as normas deste Regulamento e as **medidas de controle expedidas pela SRF**.*

*Art. 40. **O implemento da condição** a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa.*

*Art. 41. Quando **não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível**, como se a suspensão não existisse. (Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).*

(grifei)

A mercadoria entrou no território aduaneiro, foi requerida e concedida a suspensão do pagamento dos tributos devidos, inclusive do IPI (quando da solicitação e deferimento do regime aduaneiro especial de trânsito aduaneiro). Assim, em decorrência da Declaração de Trânsito Aduaneiro (que formalizou o trânsito aduaneiro) a exigibilidade do pagamento do IPI também foi suspensa, até o implemento da condição prevista na norma que resolveria a obrigação (artigo 39 do RIPI/2002). Entretanto, como não foram satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão do tributo (a conclusão do trânsito), o mesmo tornar-se-á exigível, por força do disposto no artigo 41 do Decreto nº 4.544/2002.

De igual modo em relação ao PIS e a Cofins, que devem incidir sobre as mercadorias importadas (art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004). O fato gerador dessas contribuições será a entrada de bens estrangeiros no território nacional, inclusive em relação aos bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha aa ser apurado pela administração aduaneira (art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004).

No tocante à multa de ofício aplicada, a mesma está sendo exigida por ter ficado caracterizado a falta de pagamento/recolhimento, infração prevista no art. 44, inciso I, e art. 45 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Tipificada a infração não há que se falar em exclusão da referida multa.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Luís Eduardo Garrossino Barbieri