



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

Processo nº 11128.002965/2001-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.606 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria Trânsito Aduaneiro
Recorrente VOLVO DO BRASIL VEÍCULOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 24/04/2001

TRÂNSITO ADUANEIRO. ROUBO DE CARGA. RESPONSABILIDADE

O roubo ou furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior para efeito de exclusão de responsabilidade pelos tributos e multas decorrente do inadimplemento do regime de trânsito aduaneiro (Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12/04).

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. QUANTUM DO TRIBUTO. INCORREÇÃO. EXONERAÇÃO PARCIAL.

Nos termos do art. 142 do CTN, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido são elementos essenciais do lançamento, de forma que a incorreção no que concerne à classificação fiscal e à alíquota em relação a alguns produtos, implica a correspondente exoneração parcial do crédito tributário no auto de infração.

Recurso Voluntário provido em parte

Crédito Tributário mantido em parte

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 Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Daniel, que negaram provimento ao recurso. A Conselheira Maysa Pittondo apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Olmiro Lock Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em São Paulo II que julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 24/04/2001

Ementa: TRÂNSITO ADUANEIRO. ROUBO DE CARGA. NÃO CONCLUSÃO.

- 1. A responsabilidade aduaneira pelas obrigações fiscais assumidas em termo de responsabilidade (fiel depositário das mercadorias em trânsito) é objetiva.*
- 2. A responsabilidade aduaneira não se confunde com a mera responsabilidade civil do transportador posto que não é a administração que promove o transporte de mercadorias no seu interesse, mas o particular.*
- 3. O boletim de ocorrência não prova o crime. Constitui prova, apenas, de comunicação à autoridade policial. Falta prova de que o transportador adotou as cautelas necessárias e não agiu culposamente.*
- 4. Nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12/04, o roubo ou furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeito de exclusão de responsabilidade tributária.*
- 5. Comprovada a não conclusão da operação de trânsito aduaneiro, cabe o lançamento dos tributos, acrescidos de juros de mora e multa de ofício.*

Lançamento Procedente

Versa o processo sobre a exigência de Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados, juros de mora e multas de ofício em face do descumprimento do regime de trânsito aduaneiro, eis que a operação sob controle aduaneiro, iniciada na Alfândega do Porto de Santos com destino a recinto alfandegado em Bauru, não foi concluída, tendo a transportadora alegado que as mercadorias teriam sido roubadas.

A contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese: a) não concluiu a operação de trânsito por motivos alheios a sua vontade; b) o roubo exclui sua responsabilidade por ser caso de força maior; c) a responsabilidade pela segurança é do Poder Público; d) o ato criminoso ocorreu dentro do itinerário do veículo condutor; e) não tem como comprovar a autoria do crime; e f) os tributos foram indevidamente pagos na Declaração de Importação nº 01/0468294-3 (adição 051), que será objeto de pedido de restituição.

Cientificada da decisão de primeira instância em 16/10/2006, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 14/11/2006, repisando as alegações da impugnação e acrescentando outras, sob os seguintes tópicos:

II.1. Da comprovação dos pagamentos efetuados

II.2. Dos equívocos cometidos pela fiscalização federal na apuração do crédito tributário em discussão

II.3. Da responsabilidade subjetiva pelo cumprimento das obrigações fiscais no Regime Especial de Trânsito Aduaneiro

Em 16/11/2006, a recorrente protocolizou cópia de seu extrato bancário para comprovação dos pagamentos dos tributos relativos à DI nº 01/0468294-3 (fls. 708/715).

Mediante a Resolução nº 302-1.478 da Segunda Câmara do Terceiro Conselho, de 19 de maio de 2008, o julgamento foi convertido em diligência, nestes termos:

(...)

Assim é que voto pela conversão deste julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora tome as seguintes providências:

1) verifique se, de fato, houve equívocos nas classificações fiscais e nas alíquotas adotadas pela fiscalização quando da apuração do crédito tributário, levando em consideração os defeitos apontados às fls. 222/223 do expediente;

2) verifique se, de fato, a Declaração de Importação nº 01/0468294-3 e adições, fls. 260 e seguintes, contém parte ou todas as mercadorias contidas no contêiner TRLU-403.832-0, objeto do lançamento dos autos, e se houve os alegados recolhimentos dos impostos exigidos, tempestivamente, com ou sem acréscimos;

3) elabore relatório conclusivo, no qual conste tabela ilustrativa, nos moldes da elaborada pela recorrente, fls. 222/223, que mostre, além dos elementos já constantes do cabeçalho, os elementos "classificação fiscal constante do DTA" e "justificativa da classificação fiscal adotada pela fiscalização", para as respectivas mercadorias importadas, no sentido de elucidar o item "1" supra;

4) para o item "2", discriminar, por imposto, os recolhimentos efetuados e a devida imputação de pagamento, determinando, ao final, os valores remanescentes, se houver;

5) prestar quaisquer outras informações que julgar pertinentes ligadas à elaboração da diligência;

6) abrir vista ao recorrente, com direito a manifestação, no sentido de prestigiar o contraditório e a ampla defesa, e também para que informe se havia seguro para a carga subtraída, e em caso positivo, se houve ressarcimento ao contribuinte, com as devidas provas, no prazo de trinta dias.

(...)

A fiscalização prestou as informações da diligência e intimou a recorrente do resultado da diligência, mas não houve manifestação no prazo legal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário, o qual será analisado segundo seus próprios tópicos.

"II.1. Da comprovação dos pagamentos efetuados"

Alega a recorrente que as mercadorias importadas objeto da autuação combatida, contidas no container que foi roubado, constariam na DI nº 01/0468294-3. Essa averiguação foi solicitada pelo então Colegiado na diligência (item 2.), no entanto, a fiscalização não se debruçou sobre tal questão, nem tampouco a recorrente reclamou desse fato na oportunidade que lhe foi oferecida para manifestar-se em face da diligência.

A simples alegação da recorrente não é suficiente para comprovar que as mercadorias informadas na referida DI seriam as mesmas que aquelas objeto do alegado furto/roubo. A recorrente, que detém o ônus da prova das suas alegações, não trouxe aos autos provas cabais desse fato, tais como, nota fiscal de entrada no seu estabelecimento das mercadorias importadas, emitida ou corrigida com as quantidades e a naturezas corretas, ou o registro da divergência entre as mercadorias importadas e as efetivamente recebidas no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, nos termos do art. 368 do RIPI/98. Também, pelo que se observa do cotejo entre o Comprovante de Importação e a Declaração de Importação, não se verifica qualquer divergência de volume e peso entre as mercadorias desembaraçadas e aquelas submetidas a despacho, informadas originalmente na DI, registrada em 10 de maio de 2001, ou seja, 9 dias após o roubo noticiado.

Não obstante a ausência de certeza acerca dessa alegação da recorrente, entendo que, acaso tivesse ocorrido, no mundo concreto, como descrito pela recorrente, não seria o caso de excluir tais parcelas da autuação, mas de excluir tais mercadorias da Declaração de Importação (DI), vez que nesta última deveriam constar somente as mercadorias que efetivamente foram importadas pela empresa e entraram no seu estabelecimento, sendo que eventual restituição de tributos decorrentes de retificação da DI deveria ter sido pleiteada em outro processo administrativo em conformidade com legislação pertinente.

Inclusive, a própria contribuinte já havia alegado, na impugnação, que teria havido erro na referida Declaração de Importação, embora tivesse se referido somente à Adição 051, quanto à informação das mercadorias extraviadas e que pleitearia restituição dos tributos recolhidos correspondentes, como se vê abaixo:

É de se levar em altíssima conta, por outro lado, o fato de que os tributos relativos à mercadoria abrigada no container nº TRLU-403.832-0, objeto da presente ação, foram pagos – ainda que de forma inadvertida e por erro no preparo dos documentos alusivos ao lançamento dos impostos, pela Declaração de

Importação nº 01/0468294-3, de 10.05.01 (corresponde à Adição 051) (cópia anexa), em cuja página 2/129 consta a identificação daquele contenedor. Esse pagamento, efetivado de forma errônea, será objeto de pleito de restituição.

De outra parte, trata a autuação da exigência dos tributos suspensos em face do inadimplemento do regime de trânsito aduaneiro relativamente às mercadorias constantes no contêiner TRLU-403.832-0 e Declaração de Trânsito Aduaneiro (DTA) nº 75244, e se não há controvérsias no sentido de que as mercadorias objeto de autuação foram aquelas objeto do referido contêiner e DTA, não cabe a exoneração pleiteada pela recorrente neste tópico.

"II.2 Dos equívocos cometidos pela fiscalização federal na apuração do crédito tributário em discussão"

Sustenta a recorrente que a fiscalização teria cometido várias incorreções nas classificações fiscais das mercadorias e nas correspondentes alíquotas. Na diligência a fiscalização afirmou que o auto de infração foi lavrado com os elementos fornecidos pela própria contribuinte quando informou sobre o extravio da carga, mas depois, em relação aos itens alegados pela recorrente, sustentou a correção da classificação para a maioria deles no auto de infração e o equívoco da fiscalização quanto aos seguintes itens:

Item 4- válvula pedal de freio – A classificação pretendida pelo importador é a correta.

Itens 12, 16, 28, 29, 32 e 42 – arruela- A classificação fiscal correta é na posição 7318. 21.00 (conforme informação obtida do representante do importador tratam-se de arruelas de pressão). Portanto tanto a classificação pretendida pelo importador como a adotada pela fiscalização estão erradas. Vale ressaltar que as alíquotas de II e de IPI são as mesmas para todas as posições mencionadas.

Item 44 – transmissão – A classificação fiscal pretendida pelo importador é a correta.

Nos termos do art. 142 do CTN, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido são elementos essenciais do lançamento, de forma que a incorreção na definição do *quantum* do tributo em relação aos produtos acima, implica a correspondente exoneração do crédito tributário no auto de infração. Assim, devem ser exoneradas as parcelas da autuação de tributos e de multa de ofício correspondentes aos itens 4 ("válvula pedal de freio"), 12, 16, 28, 29, 32 e 42 ("arruela") e 44 ("transmissão").

"II.3. Da responsabilidade subjetiva pelo cumprimento das obrigações fiscais no Regime Especial de Trânsito Aduaneiro"

Alega a recorrente que a responsabilidade fiscal pelo trânsito aduaneiro não concluído seria do transportador e não da recorrente, importadora das mercadorias.

Como se sabe, o importador, ou quem a lei a ele equipar, é sujeito passivo do Imposto de Importação na condição de contribuinte, nos termos do art. 22, I do CTN, sendo que o importador é qualquer pessoa física ou jurídica que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional (art. 31, I do Decreto-lei nº 37/66). Assim, em se tratando da exigência de Imposto de Importação, que no momento da entrada no País, encontrava-se suspensa em face do regime de trânsito aduaneiro, não há como, no inadimplemento do regime, excluir-se a própria contribuinte/importadora do polo passivo da autuação para a exigência desse imposto. Da mesma forma ocorre em relação ao IPI e aos demais tributos incidentes sobre a importação, para os quais o importador também é considerado contribuinte.

Ademais, da leitura conjunta dos artigos abaixo do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, em especial, o seu art. 275, deduz-se que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes do inadimplemento do regime de trânsito aduaneiro é também do beneficiário do trânsito, que responde conjuntamente com o transportador:

Art. 254 - Entende-se por operação de trânsito aduaneiro a operação de transporte de mercadoria do local de origem ao local de destino, sob controle aduaneiro.

Parágrafo único - São modalidades de operação de trânsito aduaneiro:

I - o transporte de mercadoria procedente do exterior, do ponto de descarga no território aduaneiro até o ponto onde deva ocorrer outro despacho;

(...)

Art. 257 -São beneficiários do regime, nas operações de que trata o parágrafo único do artigo 254:

I - o importador, nas hipóteses referidas nos incisos I e VI;

(...)

V - em qualquer caso, quando requerer o regime:

a) o transportador, habilitado nos termos da Seção III;

b) o agente credenciado a efetuar operações de unitização ou desunitização de carga em recinto alfandegado.

Art. 275 -Em qualquer caso, os beneficiários a que se refere o artigo 257 e o transportador serão solidários, perante a Fazenda Nacional, nas responsabilidades decorrentes da operação de trânsito aduaneiro.

Parágrafo único - Ao firmar o termo de responsabilidade, o beneficiário assumirá a condição de fiel depositário da mercadoria, enquanto subsistir a operação de trânsito aduaneiro.

Art. 276 - O transportador que realizar operação de transporte de mercadoria em trânsito aduaneiro responderá pelo conteúdo dos volumes nos casos previstos no § 1º do artigo 478 e deverá comprovar, dentro do prazo estabelecido, a chegada da mercadoria na forma indicada na Subseção II da Seção VI.

§ 1º- O transportador que não comprovar a chegada da mercadoria ao local de destino ficará sujeito ao cumprimento das obrigações fiscais assumidas no termo de responsabilidade, sem prejuízo das penalidades previstas neste Regulamento e demais sanções cabíveis.

§ 2º - Na hipótese do parágrafo anterior, os tributos serão os vigentes à data da assinatura do termo de responsabilidade,

acrescidos dos encargos legais (Decreto-lei nº 37/66, art. 74, § 1º).

Como se observa na DTA nº 75244 das fls. 44/45, **a beneficiária do regime de trânsito aduaneiro foi a própria recorrente**, na condição de importadora, em conformidade com os arts. 257, I e 254, parágrafo único, I do Regulamento Aduaneiro/85, acima transcritos, de forma que responde também pelo inadimplemento do regime aduaneiro, nos termos do art. 275 do Regulamento Aduaneiro/85.

Nesse ponto, é de se salientar que a exigência dos tributos por meio de auto de infração, em vez de pelo termo de responsabilidade conforme prescreve a legislação pertinente, não acarretou qualquer prejuízo à ora recorrente, mas, pelo contrário, assegurou-lhe o contraditório, o que, em rigor, não ocorreria na hipótese de exigência formalizada em termo de responsabilidade, que é "título representativo de direito líquido e certo da Fazenda Nacional com relação à obrigação tributária nele garantida" (art. 548 do Regulamento Aduaneiro/85).

Por fim, alega a recorrente que o roubo configuraria ato/evento de força maior que excluiria sua responsabilidade no extravio das mercadorias.

No âmbito da Receita Federal, mediante o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12/2004, DOU de 2.4.2004, o Secretário da Receita Federal fixou a interpretação de que o roubo ou o furto de mercadoria importada não se enquadra como caso fortuito ou força maior para efeito de exclusão de responsabilidade pelo crédito tributário decorrente do extravio, tendo em vista não atender, cumulativamente, as condições de ausência de imputabilidade, de inevitabilidade e de irresistibilidade:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12, de 31 de março de 2004 - DOU de 2.4.2004

Dispõe sobre a descaracterização de roubo ou furto de mercadoria importada como evento de caso fortuito ou de força maior.

*O **SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e considerando o que consta no Processo nº 10168.000335/2004-19, declara:*

***Artigo único.** O roubo ou o furto de mercadoria importada não se caracteriza como evento de caso fortuito ou de força maior, para efeito de exclusão 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.*

Nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, adoto os fundamentos do voto vencedor do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no **Acórdão nº 9303-004.716**, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 21 de março de 2017, no sentido de que o roubo não exclui a responsabilidade pelos tributos e multas decorrentes do inadimplemento do regime de trânsito aduaneiro, abaixo transcrito:

(...)

Como bem explanado no relatório e voto, a controvérsia presente nos autos reside em saber se o roubo de veículo e de carga, ocorrido após o desembaraço aduaneiro, elide a responsabilidade da transportadora pelos impostos apurados, dentre eles o imposto de importação, bem como pelo pagamento de juros de mora e multa.

Já é uma matéria debatida a muito tempo no âmbito do CARF e me filio à tese defendida pelo ex Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, proferida no Acórdão nº 3102002.060, de 22/10/2013. Assim, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, adoto os fundamentos constantes daquele voto, o qual transcrevo abaixo, como razão de decidir.

"Assumindo a premissa de que, de acordo com os documentos acostados ao processo, a mercadoria foi alvo de roubo, a solução do litígio depende de se avaliar se tal hipótese é suficiente para excluir a responsabilidade do transportador.

De fato, de acordo com o art. 595 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 2002), essa é uma das apurações a ser empreendida pela autoridade aduaneira:

Art. 595. A autoridade aduaneira, ao reconhecer a responsabilidade nos termos do art. 591, verificará se os elementos apresentados pelo indicado como responsável demonstram a ocorrência de caso fortuito ou de força maior que possa excluir a sua responsabilidade.

Segundo entende a recorrente, o fato da carga ter sido roubada seria suficiente para afastar a aplicação da penalidade imposta. Estar-se-ia diante de hipótese de força maior.

Em sentido inverso, a meu ver corretamente, entenderam as autoridades julgadoras a quo que tal circunstância, por si só, não seria capaz de caracterizar a referida excludente e, conseqüentemente, de afastar a responsabilidade do transportador.

Chego a essa conclusão a partir da investigação do conceito de força maior, fixado nos termos da Lei Civil, bem assim da doutrina e da jurisprudência das mais altas cortes do País acerca do tema.

Diz o parágrafo único art. 1.058, do Código Civil de 1916, que teve sua redação reproduzida no parágrafo único do art. 393 do Novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 2002):

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

Interpretando o comando normativo, conceitua 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 conseqüências. Se o fato é necessário, mas o devedor pode **evitar ou impedir os seus efeitos**, não há caso fortuito por força maior".

(destaquei)

Note-se, portanto, que um dos requisitos essenciais para a caracterização de uma das excludentes não é a inevitabilidade do fato, mas dos seus efeitos.

Não se pode olvidar, ademais, a segunda condição para caracterização das excludentes: a imprevisibilidade. Nesse sentido, afirma De Plácido e Silva (original não destacado)¹:

Caso fortuito:

É expressão especialmente usada, na linguagem jurídica, **para indicar todo caso que acontece imprevisivelmente, atuado por uma força que não se pode evitar.**

São, assim, todos os acidentes que ocorrem, sem que a vontade do homem os possa impedir ou sem que tenha ele participado, de qualquer maneira, para a sua efetivação.

Todos os casos, que se revelam por força maior, dizem-se casos fortuitos, porque fortuito, do latim fortuitus, de fors, quer dizer casual, acidental, ao azar.

Ora, se a violência nas estradas é circunstância de conhecimento geral, não haveria como se alegar que, máxime para uma empresa transportadora, o roubo de carga é um fato imprevisível e cujos efeitos seria impossível evitar. Como é cediço, há meios para se conferir maior segurança ao transporte e, conseqüentemente, minimizar os riscos do evento e, caso se concretize, seus efeitos.

Estar-se-ia, assim, diante de um caso fortuito interno, inerente ao risco da atividade econômica desenvolvida pela recorrente e, como tal, não poderia ser considerado um excludente da responsabilidade tributária.

Note-se que tal raciocínio vem sendo referendado pelo Superior Tribunal de Justiça que, analisando matéria semelhante, assentou o entendimento de que o roubo não exclui a responsabilidade tributária. Confira-se:

a) REsp nº 1.172.027 RJ (2009/02457394)

TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO AÇÃO
ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO ROUBO DE
MERCADORIA DURANTE TRANSPORTE TERRESTRE
CASO FORTUITO INTERNO RESPONSABILIDADE DO
TRANSPORTADOR.

1. O roubo de veículo e de carga sujeita a imposto de importação ocorrido no transporte de mercadoria já desembarcada não elide a responsabilidade de transportadora pelo pagamento do valor apurado em auto de infração, nos termos dos arts. 136 do CTN, 32 e 60 do Decretolei 37/66.

2. Recurso especial não provido.

(...)

Como é possível perceber, inobstante haja uma tendência da Segunda Seção do Superior Tribunal de Justiça no sentido de considerar o roubo uma circunstância excludente da responsabilidade contratual, tal tendência não é seguida pela Primeira Seção daquela corte. Que assentou o entendimento no sentido de que o roubo não exclui a responsabilidade tributária, posição com a qual concorda este Relator.

A meu ver, com a devida licença às opiniões em contrário, haveria meios para conferir maior segurança ao transporte, como, por exemplo, a utilização de escolta armada, ou ainda para garantir que, na hipótese de concretização do evento,

perfeitamente previsível, o seguro da carga contemplasse a responsabilidade tributária do transportador, evitando-se, assim, os efeitos daquele fato.

(...)

Assim, por todo o exposto acima, voto no sentido de **dar provimento parcial ao recurso voluntário** para exonerar as parcelas da autuação de tributos e multa de ofício correspondentes aos seguintes itens: 4 ("válvula pedal de freio"); 12, 16, 28, 29, 32 e 42 ("arruela"); e 44 ("transmissão") do "Demonstrativo da base de cálculo" das fls. 28/30 do presente processo.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Declaração de Voto

Com todo respeito ao entendimento externado pela I. Relatora, entendo que deve ser dado integral provimento ao Recurso Voluntário.

Primeiramente, vislumbra-se na hipótese a ocorrência de vício formal na autuação pela ausência da indicação, na condição de sujeito passivo, do transportador Deicmar S/A Despachos Aduaneiros Assessoria e Transportes (CNPJ 58.188.756/0028-06).

Como bem relatado, trata o presente processo de Auto de Infração para a exigência de II, IPI, juros de mora e multas de ofício em face do descumprimento do regime de trânsito aduaneiro, eis que a operação sob controle aduaneiro, iniciada na Alfândega do Porto de Santos com destino a recinto alfandegado em Bauru, não foi concluída, vez que as mercadorias teriam sido roubadas.

A informação da ocorrência do roubo foi prestada pela empresa transportadora Deicmar S/A Despachos Aduaneiros Assessoria e Transportes (CNPJ 58.188.756/0028-06), como indicado no Auto de Infração:

"Em 24/04/2001, o importador, solidariamente com o transportador Deicmar S/A Despachos Aduaneiros Assessoria e Transportes - CNPJ 58.188.756/0028-06, solicitou o regime aduaneiro especial de trânsito aduaneiro tendo por origem o Porto de Santos e destino a cidade de Baurú. Foi emitida a Declaração de Trânsito Aduaneiro de nº75244.

O prazo para a conclusão do regime findou-se em 25/04/2001, o transportador apresentou ofício alegando que as mercadorias referentes ao container TRLU-403.832-0 foram roubadas durante o trânsito, juntou cópia do Boletim de Ocorrência número 000091/2001 emitido pelo DELPOL- Luis Antonio/SP. Por não ter ocorrido a integral conclusão do Trânsito Aduaneiro, exige-se do beneficiário os tributos devidos."

Contudo, sem qualquer justificativa trazida no Auto de Infração, observa-se que a transportadora não foi apontada como sujeito passivo, tendo sido a autuação lavrada em face, apenas, da importadora ora Recorrente.

Ora, como bem apontado pela Relatora em seu voto, a Recorrente, na condição de importadora e beneficiária do regime de trânsito aduaneiro, poderia ser autuada na condição de responsável solidária **juntamente com o transportador**, em conformidade com o art. 275 do Regulamento Aduaneiro/85:

*" Art. 275 -Em qualquer caso, os beneficiários a que se refere o artigo 257 e o **transportador** serão solidários, perante a Fazenda Nacional, nas responsabilidades decorrentes da operação de trânsito aduaneiro.*

Parágrafo único - Ao firmar o termo de responsabilidade, o beneficiário assumirá a condição de fiel depositário da mercadoria, enquanto subsistir a operação de trânsito aduaneiro." (grifei)

Contudo, no presente caso, vislumbra-se que o transportador, aquele que informou o roubo durante o transporte da mercadoria (como indicado no próprio auto de infração) e que poderia eventualmente prestar maiores esclarecimentos em torno dos fatos que ensejaram a autuação, não foi trazido como sujeito passivo da autuação.

Vislumbra-se, portanto, um erro na indicação da sujeição passiva da autuação, erro esse que acabou por efetivamente prejudicar o exercício do direito de defesa pela Recorrente, como importadora das mercadorias que foram roubadas quando estavam sob guarda de outra empresa, a transportadora, que deveria ter sido autuada como responsável solidária.

Assim, com fulcro no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, seria necessário o reconhecimento da nulidade da autuação por erro na indicação da sujeição passiva.

De toda forma, ainda que essa nulidade não seja pronunciada, entendo que existem elementos suficientes para afastar a responsabilidade tributária imputada à importadora vez que não caberia sequer a responsabilidade da transportadora que indevidamente não foi incluída no polo passivo da autuação.

Nesse ponto, divirjo da conclusão alcançada pela I. Relatora especificamente quanto ao tópico "II.3. Da responsabilidade subjetiva pelo cumprimento das obrigações fiscais no Regime Especial de Trânsito Aduaneiro" de seu voto, entendendo pela necessidade de provimento ao Recurso Voluntário.

Me filio ao entendimento, ainda que vencido naquela oportunidade, veiculado pela Conselheira Maria Teresa Martínez López no Acórdão n.º 9303-003.392, que evidenciou com clareza o caráter subjetivo da infração sob análise, com a possibilidade de sua exclusão quando afastada a culpa do agente:

"É certo que o Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030, de 5 de março de 1985, principalmente nos artigos 81 e 276, atribui ao transportador a responsabilidade fiscal pelo trânsito não concluído. Entretanto, essa responsabilidade é subjetiva. Senão vejamos:

i- no caput do artigo 478 é imputada a quem lhe deu causa a responsabilidade pelo extravio de mercadorias; e

ii- no caput do artigo 480 é concedida ao indicado como responsável a possibilidade de fazer prova de caso fortuito ou força maior para a exclusão de sua responsabilidade.

O ilícito “roubo”, tipificado no artigo 157 do Código Penal, é crime com ação penal pública, isto é, a ação penal é de titularidade exclusiva do Estado, por meio do Ministério Público. Desse modo, à vítima de roubo cabe registrar boletim de ocorrência perante a autoridade policial, a fim de que esta instaure inquérito policial para, após, se houver elementos, o Ministério Público ajuíze ação penal pública, na qual o exercício do direito subjetivo de buscar o pronunciamento jurisdicional é do próprio Estado. Não é razoável, portanto, desqualificar o registro da ocorrência policial como prova do alegado roubo. Ressalte-se, por oportuno, que a comunicação falsa de crime é, também, ilícito penal, previsto no artigo 340 do Código Penal.

Quanto à possibilidade de enquadrar-se o roubo como excludente de responsabilidade tributária, verificar se a hipótese é de caso fortuito ou força maior. De acordo com Caio Mário da Silva Pereira:

Não distingue a lei a vis maior do casus, e assim procede avisadamente, pois que nem a doutrina moderna nem as fontes clássicas têm operado uma diversificação bastante nítida de uma e outra figura. Costuma-se dizer que o caso fortuito é o acontecimento natural, ou o evento derivado da força da natureza, ou o fato das coisas, como o raio do céu, a inundação, o terremoto. E, mais particularmente, conceitua-se a força maior como o *damnum* que é originado do fato de outrem, como a invasão do território, a guerra, a revolução, o ato emanado da autoridade (*factum principis*), a desapropriação, o furto etc. Outras distinções, e não poucas, apontam-se ainda, sem contudo oferecerem gabarito determinante e hábil a efetuar a diferenciação. Preferível será mesmo, ainda com a ressalva de que pode haver um critério distintivo abstrato, admitir que na prática os dois termos correspondem a um só conceito (COLMO), unitariamente considerado no seu significado negativo da imputabilidade.

Para confrontar os conceitos de caso fortuito e força maior com o tipo penal do roubo, duas características desse delito são relevantes: a previsibilidade, em função da frequência; e a impossibilidade de resistência da vítima. Ambos os elementos podem ser vislumbrados nesse tipo penal. O criminoso, via de regra, aborda sua vítima sem que essa possa prever seu ataque, minando suas chances de defesa. Por outro lado, a impossibilidade de resistência da vítima é essencial ao tipo penal, conforme se depreende da própria descrição desse delito no caput do art. 157 do Código Penal:

A recorrente alega que o extravio se deu por roubo à mão armada, das mercadorias que transportava e oferece como prova de sua alegação o registro da ocorrência no órgão competente da Secretaria de Estado de Segurança Pública. A decisão recorrida, alega que o Boletim de Ocorrência (registro da ocorrência) seria insuficiente para fazer prova do alegado roubo. Confira-se:

Assim sendo, a simples apresentação do BO - Boletim de Ocorrências não é elemento suficiente para excluir a responsabilidade tributária do beneficiário do regime de trânsito aduaneiro.

Penso equivocado se pensar dessa forma. Veja-se, conforme esclarecido pela recorrente, ter a Seguradora indenizado a contribuinte pelo dano ocorrido, diante do fato incontroverso do registro da ocorrência promovido pela empresa transportadora no órgão estatal.

Diante do fato incontroverso do registro da ocorrência promovido pela empresa transportadora no órgão estatal competente para a instauração do inquérito policial e da vinculação do tipo penal com a ação penal pública, na qual o exercício do direito subjetivo de buscar o pronunciamento jurisdicional é do

próprio estado, entendendo contrária à razoabilidade a sumária desqualificação do registro da ocorrência policial como prova do alegado roubo.

Ademais, a comunicação falsa de crime é fato típico contido no artigo 340 do Código Penal e não se tem notícia nos autos do presente processo administrativo de qualquer iniciativa tendente a apurar conduta criminosa do denunciante do alegado roubo.

Por conseguinte, concluo ser bastante para comprovar o roubo o registro da ocorrência policial não refutada por denúncia de comunicação falsa de crime nem desqualificada por culpa da vítima.

A segunda questão, diz respeito ao enquadramento de roubo dentre as hipóteses de caso fortuito ou força maior. De Plácido e Silva trata com simplicidade ambos os conceitos, a saber:

Caso fortuito:

É expressão especialmente usada, na linguagem jurídica, para indicar todo caso que acontece imprevisivelmente, atuado por uma força que não se pode evitar.

São, assim, todos os acidentes que ocorrem, sem que a vontade do homem os possa impedir ou sem que tenha ele participado, de qualquer maneira, para a sua efetivação.

Todos os casos, que se revelam por força maior, dizem-se casos fortuitos, porque fortuito, do latim fortuitus, de fors, quer dizer casual, acidental, ao azar.

No entanto, embora todos os casos de força maior, na técnica jurídica, mostrem semelhança com os casos fortuitos, a verdade é que certa diferença se anota entre eles, como razoavelmente pondera CUNHA GONÇALVES.

O caso fortuito é, no sentido exato de sua derivação (acaso, imprevisão, acidente), o caso que não se poderia prever e se mostra superior às forças ou vontade do homem, quando vem, para que seja evitado.

O caso de força maior é o fato que se prevê ou é previsível, mas que não se pode, igualmente, evitar, visto que é mais forte que a vontade ou ação do homem.

Assim, ambos se caracterizam pela irresistibilidade. E se distinguem pela previsibilidade ou imprevisibilidade.

Legalmente são, entre nós, empregados como equivalentes. E a lei civil os define como o evento do fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir, assemelhando-os em virtude da invencibilidade, inevitabilidade ou irresistibilidade que os caracteriza.

Desse modo, caso fortuito ou de força maior, análogos pelos efeitos jurídicos e assemelhados pela impossibilidade de serem evitados, previstos ou não previstos, possuem sua característica na inevitabilidade, porque possíveis de se prever ou de não se prever, eles vieram, desde que nenhuma força os poderia impedir.

E daí, com justa razão, não se poder confundir o caso fortuito ou de força maior, com os casos impensados, os casos de imprevidência, os casos de negligência, os casos de imprudência ou de imperícia.

Estes vieram pelas circunstâncias que os determinaram. Eram casos evitáveis pela ação ou pela vontade do homem.

Os casos fortuitos e de força maior são superiores às forças do homem e à sua vontade, ao passo que os casos de outras espécies se mostram ação de quem os praticou ou se convertem em efeito, em função das causas: negligência, imprudência, imperícia, etc.

Por princípio, ninguém responde pelos casos fortuitos e de força maior, pois que, inevitáveis por natureza e essência, aconteceram porque tinham que acontecer.

Entre muitos, se consideram casos fortuitos e de força maior: as tempestades, as borrascas, as enchentes, os terremotos, as guerras, as revoluções, os naufrágios, ou quaisquer outros acontecimentos, assim, imprevisíveis ou previsíveis, mas inevitáveis.

Força maior:

Assim se diz em relação ao poder ou à razão mais forte, decorrente da irresistibilidade do fato, que, por sua influência, veio impedir a realização de outro, ou modificar o cumprimento de obrigação, a que se estava sujeito.

Na técnica jurídica, força maior e caso fortuito possuem efeitos análogos.

Qualquer distinção havida entre eles, conseqüente da violência do fato ou da casualidade dele, não importa na técnica do Direito. Somente importa que, um ou outro, justificadamente, tenham tornado impossível, pelo fato estranho à vontade da pessoa, o cumprimento da obrigação contratual. Ou, por eles, não se tenha possibilitado ou evitado a prática de certo ato, de que se procura fazer gerar uma obrigação.

Força maior, pois, é a razão de ordem superior, justificativa do inadimplemento da obrigação ou da responsabilidade, que se quer atribuir a outrem, por ato imperioso que veio sem ser por ele querido.

Para confrontar os conceitos de De Plácido e Silva com o roubo praticado nas principais metrópoles brasileiras, duas características desse delito são relevantes: a previsibilidade, em função da frequência; e a irresistibilidade, pela própria definição do tipo penal. Dada a previsibilidade, fica afastada a hipótese de caso fortuito, mas a irresistibilidade o vincula à outra excludente de responsabilidade: força maior.

Filio-me, portanto, à corrente doutrinária de De Plácido e Silva para considerar motivo de força maior, excludente da responsabilidade da empresa transportadora, o roubo de carga sob sua guarda." (grifei)

No presente caso, a importadora foi privada de sua mercadoria durante o trânsito aduaneiro em razão de evento fora de seu controle (ausência de imputabilidade) e irresistível, diante de roubo ocorrido em via pública por assalto a mão armada à transportadora das mercadorias. Trata-se, portanto, de verdadeiro evento de força maior suscetível à afastar a responsabilidade tributária à luz do caput do art. 480 do Regulamento Aduaneiro/1985, vigente à época dos fatos:

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

Diante do exposto, voto por dar provimento integral do Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne