



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

Processo nº 12266.723619/2014-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.290 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2017
Matéria Imposto sobre a Importação - II
Recorrente BERTILING LOGISTICS BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 20/08/2014

IMPORTAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. EMBARCAÇÃO NÃO PROCEDENTE DO EXTERIOR OU A ELE DESTINADO. ATIPICIDADE DA CONDUTA. CARÊNCIA PROBATÓRIA. DESPACHO DECISÓRIO PRÉVIO. DEVER DE COERÊNCIA (*"NEMO POTEST VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM"*). PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

Diante da ausência de elementos caracterizadores da infração, a Administração entendeu no caso concreto pela atipicidade da conduta em virtude da ausência de provas indicativas de que as embarcações seriam procedentes do exterior ou a ele destinado (art. 104 do Decreto-Lei nº 37/66). Dever de coerência e proteção da confiança (*"nemo potest venire contra factum proprium"*), devendo ser afastada a multa imposta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Robson José Bayerl, sendo que os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida acompanharam pelas conclusões. Fez sustentação oral, pela recorrente, Drª Adriana Rother, OAB A-319 e Paulo José Santos.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente.

LEONARDO OGASSAWARA DE ARAÚJO BRANCO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (Presidente), Rosaldo Trevisan, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi, André Henrique Lemos e Augusto Fiel Jorge D'Oliveira.

Relatório

1. Trata-se de **Auto de Infração nº 0227600/00685/14** (Processo Administrativo nº 12266.723619/2014-68), situado às *fls.* 01 a 26, lavrado em 02/09/2014, em virtude da acusação de cometimento de ato infracional previsto no parágrafo único do inciso III do art. 104, e no inciso I do art. 105 do Decreto-Lei 37/1966, e nos arts. 26, 27 (incisos I e II), 28, 688 (inciso III, § 1º) e 689 (inciso I, § 1º) do Decreto 6.759/2009, o que acarretou a aplicação da pena de perdimento de veículos e mercadorias estrangeiras, com conversão em multa à operadora multimodal no valor histórico equivalente a R\$ 112.338.229,07.

2. Cumpre esclarecer haver sido lavrado, ainda, na mesma oportunidade, e com base nos mesmos fatos, o **Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal de Veículos nº 0227600/SEVIG000057/2014-90** (Processo Administrativo nº 12266.723337/2014-61), que impôs a pena de perdimento de veículos (sete balsas e três empurradores) contra a contribuinte recorrente e a empresa W PEREIRA NAVEGAÇÃO, em solidariedade passiva, objeto do processo administrativo nº 12266.723337/2014-61, apenso aos presentes autos.

3. A contribuinte, ora recorrente, cientificada do auto de infração em 03/09/2014, apresentou **impugnação** situada às *fls.* 349 a 408, em 03/10/2014.

4. Em 26/02/2015, a 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SPO) prolatou o **Acórdão nº 16.006-121**, sob a relatoria do Auditor-Fiscal Jorge Lima Abud, conhecendo da impugnação para julgá-la integralmente improcedente nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 20/08/2014

Operação de transporte de mercadoria estrangeira, importada da China, com destino final em PORTO VELHO/RO (BRASIL). As balsas não mantiveram o curso normal da rota, desviando-se para o centro de Manaus, em subida do Rio Negro, e não em descida para Porto Velho, RO. Aproximaram-se das balsas (carregadas com mercadoria estrangeira) outras três embarcações não autorizadas, as quais se atracaram àquelas, tornando possível o transbordo das mercadorias estrangeiras. O legislador equipara as condutas tipificadas à (SIC) dano ao Erário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

5. A contribuinte interpôs **recurso voluntário**, situado às *fls.* 2672 a 2693, no qual alegou, em síntese, **preliminarmente**: **(i)** nulidade material, em virtude da impossibilidade de manutenção da pena cumulativa de multa regulamentar em face da decisão proferida no processo 12266.7235589/2014-90 que julgou improcedente o auto de infração de perdimento dos veículos; **(ii)** da ilegitimidade passiva por inexistência de responsabilidade objetiva; **(iii)** nulidade da multa de perdimento convertida em multa regulamentar por erro essencial consistente na ausência de fato gerador, afronta ao princípio da legalidade e aos princípios da tipicidade e da verdade material; e, quanto ao **mérito**: **(iv)** que quando foram abordadas pelos fiscais as embarcações não se encontravam em zona primária, pois não se trata de porto alfandegado, e que elas sequer se encontravam atracadas, mas estado denominado "amarração" entre as embarcações, situação comum no caso de espera, como no caso, em porto privado indevidamente chamado de clandestino pela autoridade fiscal; **(v)** que não houve desvio de rota e tampouco omissão de escala de atracação, não havendo de se confundir "rota" com "rumo", sendo que a legislação determina informação a respeito da parada e escala somente em portos, sendo que no caso concreto a parada não ocorreu em porto, mas em base operacional do transportador W. Pereira Navegação, não sujeita a prévia informação na escala; **(vi)** a inexistência de dano ao erário, ou sequer risco de dano ao erário na medida em que o transportador não agiu com má-fé ou dolo, não descumpriu qualquer dispositivo legal citado na autuação, não desviou da rota e tampouco atracou em porto alfandegado ao lado de outro navio de modo a permitir o transbordo da carga, agiu de acordo com os ditames legais previstos ao caso, não obstruiu ou dificultou a fiscalização aduaneira, não deixou de recolher os tributos incidentes na importação; **(v)** caso não prosperem seus argumentos, requer a redução da multa regulamentar para 1% do valor aduaneiro da mercadoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

6. O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

7. Observa-se, inicialmente, a título de uma melhor elucidação da matéria em exame, que os lançamentos tiveram como origem operação de transporte de mercadoria estrangeira abaixo descrita, em conformidade com documentação, situada à *fl.* 684, acostada aos presentes autos, importada da China, pela empresa ENERGIA SUSTENTÁVEL DO BRASIL S.A.

A carga em questão se trata de partes e componentes de turbinas hidráulicas de grande potência empregadas na Usina Hidro-Elétrica de Jirau. O embarque em questão continha:

No. de volumes:	675 itens, entre várias peças especiais superpesadas, além de caixas e engradados.
Peso Total:	3.597.472,00 kg
Peça mais pesada:	3 Estatores, cada um com diâmetro 10,30mts, altura aprox. 4,3 mts e peso aprox. 220 ton
Item mais leve:	Caixa de madeira com 280 Kg

8. A mercadoria era proveniente da República Popular da China e tinha, como destino final, PORTO VELHO/Rondônia (RO), no Brasil, tendo como **operadora multimodal** a ora recorrente.

9. Para organização da logística da operação, a recorrente contratou o embarque da carga no porto de origem no navio "FORESIGHT", de bandeira de Antigua & Barbuda, encarregado de transportar a mercadoria até o Porto de Manaus (AM/BR).

10. Por questões de navegabilidade e calado dos rios envolvidos, a partir deste ponto precisou realizar o transbordo da carga para balsas e empurradores com a finalidade de, enfim, prosseguir até Porto Velho (RO/BR), o destino final.

11. Uma vez estabelecida a logística da operação, a recorrente solicitou à Alfândega do Porto de Manaus autorização para realizar a referida transferência no terminal alfandegado **Super Terminais**, o que foi concedido no dia 14/08/2014 por meio da Informação SEVIG nº 091/2014, processo 12266.723337/2014-61.

12. Ocorre que o Serviço de Vigilância e Controle Aduaneiro (SEVIG) recebeu **denúncia** de irregularidade nas operações de transbordo do transportador em referência, o que culminou com a articulação de uma operação de vigilância e de controle aduaneiro para efeito de verificação da consistência dos fatos denunciados que teve início em 18/08/2014 por meio do monitoramento do transbordo, anterior ao despacho, de mercadoria em processo de importação da China pela empresa ENERGIA SUSTENTÁVEL DO BRASIL S.A., consistente em **partes de gerador de hidrelétrica**.

13. A mercadoria do navio contratado pela recorrente ("FORESIGHT") seria, em seguida, alocada para 7 balsas (transbordo), movidas por 3 empurradores pertencentes à empresa W PEREIRA NAVEGAÇÃO LTDA., acobertada por manifesto do tipo "baldeação de carga estrangeira" (BCE) em complementação ao transporte internacional até o porto de destino final.

14. Tais balsas deveriam levar a mercadoria estrangeira para a cidade de Porto Velho (RO/BR), onde as informações dos trajeto seriam registradas (art. 12 da Instrução Normativa RFB nº 800, de 27/12/2007).

15. Em 20/08/2014, finalizado o transbordo da mercadoria para as balsas, iniciou-se a viagem ao destino previsto.

16. Ocorre que as balsas não mantiveram o curso previsto, **desviando-se para o centro de Manaus, em subida do Rio Negro, e não em descida para Porto Velho**, destino autorizado em conformidade com documento de Escala e Conhecimento Eletrônico.

17. Segundo se depreende do relatório fiscal, configurou-se, neste momento, a infração de desvio de rota oficial, em conformidade com o art. 27 do Decreto nº 6.759/09:

Decreto nº 6.759/09 - Art. 27. *É proibido ao condutor de veículo procedente do exterior ou a ele destinado: (...). III. desviá-lo da rota estabelecida pela autoridade aduaneira, sem motivo justificado.*

18. A constatação do ato infracional, ainda de acordo com a informação da autoridade fiscal, levou o SEVIG em parceria com a Polícia Federal e a NUREP (Núcleo de Repressão da ALF-MNS) a prosseguir com a operação de vigilância que envolveu "(...) quase 30 servidores federais".

19. A equipe incumbida da operação constatou, então, que as balsas em referência "(...) tiveram como destino o estaleiro (porto clandestino, sem autorização da ANTAQ) da W PEREIRA NAVEGAÇÃO LTDA., que é localizado a poucos metros da Ponte Rio Negro, ao qual se atracaram", cometendo, assim, mais uma infração:

Decreto nº 6.759/09 - Art. 27. *É proibido ao condutor de veículo procedente do exterior ou a ele destinado: (...). I. estacionar ou efetuar operações de carga ou descarga de mercadoria, inclusive transbordo, fora de local habilitado.*

20. Aproximaram-se, então, das balsas, outras 2 balsas movidas por 1 empurrador, embarcações estas não autorizadas que "(...) se atracaram àquelas, tornando possível o transbordo das mercadorias estrangeiras", o que configuraria, por seu turno, outra infração, em conformidade com a primeira parte do inciso III do art. 104 do Decreto-Lei nº 37/1966, com idêntica redação do inciso III do art. 688 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, configurando-se, portanto, **dano ao Erário**:

Decreto-Lei nº 37/1966 - Art. 104. *Aplica-se a pena de perda do veículo nos seguintes casos: III - quando a embarcação atracar a navio ou quando qualquer veículo, na zona primária, se colocar nas proximidades de outro, vindo um deles do exterior ou a eles destinado, de modo a tornar possível o transbordo de pessoa ou carga, sem observância das normas legais e regulamentares.*

Decreto nº 6.759/09 - Art. 688. *Aplica-se a pena de perdimento do veículo nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário: (...) III - quando a embarcação atracar a navio ou quando qualquer veículo, na zona primária, se colocar nas proximidades de outro, um deles procedente do exterior ou a ele destinado, de modo a tornar possível o transbordo de pessoa ou de carga, sem observância das normas legais e regulamentares.*

21. Em virtude da constatação do "risco aduaneiro", as equipes da Polícia Federal e da Receita Federal abordaram o transportador W PEREIRA NAVEGAÇÃO LTDA e passaram a realizar a inspeção das mercadorias, que constataram estar intactas e "(...) se confirmou a atracação, a contrabordo, das embarcações não autorizadas" às 7 balsas.

22. Seguiu-se à lavratura do Termo de Constatação Fiscal nº 101-A /2014 e o transportador W PEREIRA NAVEGAÇÃO LTDA., contratado pela recorrente, foi intimado a conduzir as balsas com as mercadorias importadas de volta ao porto **Super Terminais** para vistoria física da carga.

23. Em 22/08/2014, foi realizada a inspeção das mercadorias e não se constatou nenhuma irregularidade. Na mesma oportunidade, foram lavrados o Termo de Constituição de Fiel Depositário nº 002/2014 e o Termo Retenção nº 006/2014, determinando-se, por fim, a **pena de perdimento** das mercadorias com fundamento no inciso I, do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009:

Decreto nº 6.759/09 - Art. 689. *Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário: I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo.*

24. A autoridade fiscal realizou o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro, com fundamento no art. 699 o Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009:

Decreto nº 6.759/09 - Art. 699. *Nos casos de dano ao Erário, se ficar provada a responsabilidade do operador de transporte multimodal, sem prejuízo da responsabilidade que possa ser imputável ao transportador, as penas de perdimento referidas neste Decreto serão convertidas em multas, aplicáveis ao operador de transporte multimodal, de valor equivalente ao do bem passível de aplicação da pena de perdimento.*

25. Concluiu a autoridade fiscal, a partir do procedimento fiscalizatório em referência, que a transportadora W. Pereira Navegação teria infringido os incisos III e II do art. 104 do Decreto-Lei nº 37/66, observada a aplicação do parágrafo único do dispositivo em comento:

Decreto-Lei nº 37/66 - Art.104. *Aplica-se a pena de perda do veículo nos seguintes casos:*

(...) II - quando o veículo transportador efetuar operação de descarga de mercadoria estrangeira ou a carga de mercadoria nacional ou nacionalizada fora do porto, aeroporto ou outro local para isso habilitado;

III - quando a embarcação atracar a navio ou quando qualquer veículo, na zona primária, se colocar nas proximidades de outro, vindo um deles do exterior ou a eles destinado, de modo a tornar possível o transbordo de pessoa ou carga, sem observância das normas legais e regulamentares;

IV - quando a embarcação navegar dentro do porto, sem trazer escrito, em tipo destacado e em local visível do casco, seu nome de registro;

V - quando o veículo conduzir mercadoria sujeita à pena de perda, se pertencente ao responsável por infração punível com aquela sanção; VI - quando o veículo terrestre utilizado no trânsito de mercadoria estrangeira desviar-se de sua rota legal, sem motivo justificado:

*Parágrafo único. Aplicam-se cumulativamente: I - **no caso do inciso II do caput, a pena de perdimento da mercadoria***

26. Em decorrência da constatação da figura do dano ao Erário, foram lavrados dois autos de infração: (i) aquele discutido no Processo Administrativo nº 12266.723337/2014-61, **apenso** aos presentes autos, que impôs a pena de perdimento de veículos (sete balsas e três empurradores); e (ii) aquele objeto do caso em debate (Processo Administrativo nº 12266.723619/2014-68), que impôs a pena de perdimento convertida em multa à recorrente no valor histórico equivalente a R\$ 112.338.229,07.

27. Observa-se, ademais, para a devida compreensão do caso, que o julgador de primeira instância administrativa, em longo arrazoado, depois de enfrentar as questões preliminares, repetiu, em outras palavras, os exatos termos do auto de infração, bem como o recorde normativo que o fundamenta,¹ de maneira a concluir que a inspeção *in loco* confirmou "(...) a atracação, a contrabordo, das embarcações, não autorizadas, às 7 balsas e 3 empurradores, autorizados, da mercadoria estrangeira".

28. A contribuinte argumenta, em suas razões recursais, entre outros pontos que merecem a oportuna análise neste momento, a inexistência de dano ao Erário, ou sequer do risco de sua configuração, pois não teria agido com dolo ou má-fé, não desviou da rota ou atracou em porto alfandegado ao lado de outro navio de modo a permitir o transbordo da carga, não obstruiu ou dificultou a fiscalização aduaneira e não deixou de recolher os tributos incidentes na importação.

29. Embora esta turma já tenha decidido, **de maneira correta**, em mais de uma oportunidade, tratar-se de discussão inócua aquela sobre a existência ou não do dano ao Erário, uma vez definida esta figura pelo art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que remete, por seu turno, a dispositivos do Decreto-Lei nº 37, sendo particularmente importante ao presente caso o inciso I do art. 105,² como, *e.g.*, no **Acórdão CARF nº 3401003.244**, de 27/09/2016, importa antes perscrutar se de fato se aplicam tais previsões concernentes à materialidade do fato típico aos fatos concreta e provadamente praticados pela contribuinte recorrente.

30. Tal análise, não obstante, já foi feita pela própria Administração Pública no Processo Administrativo nº 12266.723337/2014-61, no qual se julgou inaplicável a pena de perdimento das embarcações.

¹ O parágrafo único do inciso III do art. 104, e no inciso I do art. 105 do Decreto-Lei 37/1966, e os arts. 26, 27 (incisos I e II), 28, 688 (inciso III, § 1º) e 689 (inciso I, § 1º) do Decreto 6.759/2009.

² Decreto-Lei nº 37/1966 - Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria: I - em operação de carga ou já carregada, em qualquer veículo ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito da autoridade aduaneira ou não cumprimento de outra formalidade especial estabelecida em texto normativo.

31. A contribuinte realiza, portanto, não o debate sobre o **conceito** de dano ao Erário, por inócuo conforme referido, mas simplesmente sobre a **adequação** ou não da conduta efetivamente praticada com o inciso III do art. 104 e o inciso I do art. 105 do Decreto-Lei nº 37/1966, a seguir transcritos:

Decreto-Lei nº 37/66 - Art.104. *Aplica-se a pena de perda do veículo nos seguintes casos: (...) III - quando a embarcação atracar a navio ou quando qualquer veículo, na zona primária, se colocar nas proximidades de outro, vindo um deles do exterior ou a eles destinado, de modo a tornar possível o transbordo de pessoa ou carga, sem observância das normas legais e regulamentares (...) Art. 105.* *Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria: (...) I - em operação de carga ou já carregada, em qualquer veículo ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito da autoridade aduaneira ou não cumprimento de outra formalidade especial estabelecida em texto normativo.*

32. A questão granjeia centralidade na medida em que Parecer Técnico Conclusivo ALF/MNS/Secat nº 13, emitido em 27/03/2015 e situado às fls. 756 a 760 dos autos eletrônicos do Processo nº 12266.723589/2014-90, apenso aos presentes autos, ponderou que o fundamento para a aplicação da pena de perdimento dos veículos foi o inciso III do art. 104 do Decreto-Lei nº 37/1966, aplicável quando a embarcação se colocar nas proximidades de outro, vindo um deles do exterior ou a ele destinado. No mesmo sentido, o art. 688 do Decreto nº 6.759/09 determina a aplicação da pena de perdimento quando uma embarcação se colocar nas proximidades de outra, sendo uma delas "*procedente do exterior ou a ele destinado*".

33. A partir do recorte normativo traçado, da perspectiva do Parecer Técnico, para a cominação da penalidade em referência, a conduta deve conjugar os seguintes elementos: **(i)** deve-se observar "*a embarcação atracar a navio*" ou "*qualquer veículo, na zona primária, se colocar nas proximidades de outro*"; **(ii)** um deles "*procedente do exterior*" ou "*a ele destinado*"; e **(iii)** de modo a tornar possível o transbordo de pessoa ou carga sem observância das normas legais e regulamentares.

34. A partir de tais critérios, realizou a autoridade fiscal a seguinte análise:

"Destaca-se que ou a embarcação ou o navio devem ser procedente do exterior ou a ele destinado. No entanto, tal elementar não estava presente no caso concreto, o que conduz ao afastamento da penalidade proposta.

Para a aplicação de uma penalidade é imprescindível a perfeita subsunção do fato à norma, em respeito ao princípio da tipicidade. No caso, a penalidade só poderia ser aplicada se a embarcação ou o navio fossem procedentes do exterior ou ao exterior estivessem destinados.

Não há elementos no auto de infração que indiquem que as 7 (sete) balsas e os 3 (três) empurradores utilizados no transbordo autorizado eram procedentes do exterior, sendo que o destino é indicado como sendo nacional (Porto Velho/RO).

Também não há subsídios no auto de infração indicando que as outras três embarcações (Micinha V I e XIX, e o empurrador não identificado) eram procedentes do exterior ou ao exterior estivessem destinados.

Assim, nem os veículos que transportavam as mercadorias, nem os que se aproximaram deles, eram procedentes do exterior ou ao exterior estavam destinados. A conduta do interessado não é típica, por ausência de elemento caracterizador da infração.

*Ressalta-se que foi escorreito o auto de infração quando afirmou que o controle aduaneiro da carga estrangeira deve ser efetivo e presente também nos casos de cargas baldeadas ou transbordadas. Entretanto, **na aplicação de penalidades, a tutela estatal deve respeitar a estrita legalidade, afastando-se qualquer possibilidade de analogia in malam partem.** Por esse motivo, não se pode considerar, para fins de aplicação da citada penalidade, que o transporte de carga transbordada seja uma longa manus do transporte internacional.*

*Em outras palavras, o enquadramento de uma penalidade deve obedecer a determinação indicada no dispositivo penalizador. A norma penalizadora é taxativa. Assim, **qualquer interpretação que considere as 7 (sete) balsas e os 3 (três) empurradores procedentes do exterior fere o princípio da legalidade estrita**" - (seleção e grifos nossos).*

35. A proposta do Parecer Técnico no sentido da improcedência do auto de infração lavrado foi integralmente acolhida pelo **Despacho Decisório**, situado à fl. 761, nos seguintes termos:

*"Nos termos do PARECER TÉCNICO CONCLUSIVO Nº 13/2015, do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário - Secat, desta Alfândega, que aprovo e adoto, e, no uso da competência atribuída pelo art. 302, inciso IV, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, resolvo CONHECER da impugnação interposta, ante a sua tempestividade, e dar-lhe PROVIMENTO, exclusivamente no que se refere ao mérito da autuação, para o fim de **JULGAR IMPROCEDENTE** o Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal (AI/TAGF) nº 0227600/SEVIG000057/2014, lavrado em 01/09/2014".*

36. De fato, uma vez afastada a conduta (dano ao erário), em virtude não apenas de carência probatória, mas da própria inadequação ao fato típico que funda a acusação fiscal, não subsiste a aplicação do art. 29 da Lei nº 9.611/1998, que regulamenta o transporte multimodal.

Lei nº 9.611/1998 - Art. 29. Nos casos de dano ao erário, se ficar provada a responsabilidade do Operador de Transporte Multimodal, sem prejuízo da responsabilidade que possa ser imputável ao transportador, as penas de perdimento, previstas no Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no

*Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, serão convertidas em multas, aplicáveis ao Operador de Transporte Multimodal, de valor equivalente ao do bem passível de aplicação da pena de perdimento. **Parágrafo único.** No caso de pena de perdimento de veículo, a conversão em multa não poderá ultrapassar três vezes o valor da mercadoria transportada, à qual se vincule a infração.*

37. Aplica-se, portanto, a pena de perdimento ao transportador multimodal se, cumulativamente, atendidos os seguintes critérios: **(i)** configurado o dano ao Erário; e **(ii)** comprovada a sua responsabilidade.

38. De fato, uma vez afastada a conduta (dano ao erário), em virtude não apenas de carência probatória, mas da própria inadequação ao fato típico que funda a acusação fiscal, não subsiste a aplicação do art. 29 da Lei nº 9.611/1998, que regulamenta o transporte multimodal, restando prejudicada, inclusive, a argumentação acerca da comprovação da responsabilidade do terceiro.

39. Assim, a contribuinte, operadora de transporte multimodal, poderá ser considerada responsável solidária, perante a Fazenda Nacional, pelo crédito tributário exigível; contudo, diante da inexistência de dano imputável ao transportador, evidentemente não prevalece a regra de solidariedade, mas de atipicidade da conduta dos agentes, em conformidade com a jurisprudência deste Conselho, conforme **Acórdão CARF nº 3402-002.362**, de relatoria do Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, julgado em sessão de 23/04/2014:

IMPORTAÇÃO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA - PRINCÍPIO DA TIPICIDADE - ATIPICIDADE DA CONDUTA.

O Princípio da Tipicidade exige, não só que as condutas tributáveis e as respectivas obrigações e sanções tributárias delas decorrentes, sejam prévia e exaustivamente tipificadas pela lei, mas que a tributabilidade e responsabilidade de uma conduta somente se dêem quando ocorra sua exata adequação ao tipo legal, sendo incabível o emprego de analogia ou interpretação extensiva, para a instituição ou imputação de obrigação tributária (arts. 108, § 1º e 111, inc. III do CTN), não prevista expressamente na descrição da lei tributária específica.

Para a configuração das infrações previstas no art. 105, inc. XI do Decreto-lei nº 37/66 e art. 23, inc. V do Decreto-lei 1.455/76, que autorizam a aplicação da severa pena de perdimento ou da multa alternativa (art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76), é imprescindível a comprovação do efetivo dano ao erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros em razão de “artifício doloso”, bem como da “ocultação” “mediante fraude ou simulação”, de quaisquer dos intervenientes na importação ou exportação expressamente mencionados, sob pena de atipicidade da conduta.

***IMPORTAÇÃO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA -
RESPONSABILIDADE SUBJETIVA - PRINCÍPIO DA
INTRANSCENDÊNCIA DA SANÇÃO.***

Tratando-se de infrações dolosas legalmente conceituadas como crimes (arts. 334, § 3º e 299 do CP), a responsabilidade pela sanção administrativa é pessoal do agente (art. 137 do CTN), não podendo a sanção passar da pessoa do infrator (art. 5º, XLV da CF/88), nem transmitir-se a pessoas alheias à infração (nemo punitur pro alieno delicto), sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator (art. 100 do Dec.-lei nº 37/66).

40. Observa-se que o presente voto adota como premissa a posição emanada pela autoridade fiscal no Despacho Decisório acima transcrito, ato administrativo vocacionado exclusivamente ao caso concreto em debate. Tal postura é consentânea com a concepção materializada na expressão *nemo potest venire contra factum proprium, ou nulli conceditur venire contra factum proprium*, ora entendida como corolário da segurança jurídica, da proteção da confiança e da previsibilidade, predicado pelo Supremo Tribunal Federal como vera vedação a comportamentos contraditórios.³

41. Tal vetor proibitivo opera naqueles casos em que a contribuinte "(...) tem a sua confiança, gerada por um ato estatal anterior, frustrada por uma nova manifestação estatal posterior contraditória",⁴ com algum parentesco com duas velhas conhecidas do direito privado, a *surrectio* e a *supressio*, que igualmente tutelam a confiança no decurso do tempo, devendo ser interpretadas de acordo com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas: para além de construções doutrinárias, são figuras alçadas à condição de normas complementares das leis, dos tratados, das convenções e dos decretos. A cláusula obstativa de surpresa ou de quebra de segurança do inciso III e parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional permite que todas as exações, com exceção do principal, sejam excluídas: o legislador relega ao esquecimento a arrecadação indesejada, deixando-a para trás junto com o canteiro da incerteza em que ela germinou.

42. As preocupações em torno da *bona fide*, aliás, são frequentes no direito e na reflexão sobre o seu abuso; manifestam-se em expressões antigas como *tu quoque* ou *exceptio doli*, sobretudo nas relações entre os particulares, onde encontraram o seu berço jurídico, o que não impede o aplicador de considerá-las vetores interpretativos importantes para iluminar as relações jurídicas pautadas antes pelo primado do direito do que por disposições de império, como são as relações tributárias. Por este motivo, não é de se espantar que o jurisdicionado reclame o seu direito à aplicação estável das normas, a ponto de haver regras expressas de vinculação à conduta pretérita no próprio Código Tributário Nacional, a exemplo da regra limitativa de revisão de lançamento, dispositivo "(...) severo com o Fisco",⁵ sobre o qual já escrevemos em outras oportunidades, como no Acórdão CARF nº 3401-003.117, de 16/03/2016. O entendimento, ademais, não se limita ao Brasil, e há de se observar que uma considerável parte das decisões do Tribunal de Luxemburgo fazerem referência, em seus

³ Supremo Tribunal Federal - REsp 1143216/RS, 1ª Seção, relator Ministro Luiz Fux, acórdão publicado em 09/04/2010.

⁴ ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica – entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 2011, p. 401.

⁵ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. São Paulo: Editora Saraiva, 16ª edição, 2010, pp. 380-381.

fundamentos, à expectativa de proteção da confiança ("*principle of the legitimate expectations*") descrito em substancioso estudo de 2000 por Søren Schønberg.⁶

43. A expectativa da aplicação estável da norma deve ser alentada pelos seus aplicadores, quer se encontrem nas esferas administrativas ou judiciais, como preleciona Luís Flávio Neto em artigo científico recentemente publicado:

*"Quando o Fisco emite um ato administrativo, tornando transparente a sua interpretação quanto à mais correta aplicação do Direito a uma determinada situação, instala-se um farol em meio à tempestade de incertezas (...). A carga normativa dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, da tutela da boa-fé objetiva e da moralidade pública não se esgota com o art. 100 do CTN, que tutela, como se viu, apenas algumas situações. Tendo em vista o critério de *discrimen* eleito pelo legislador, é possível aferir que a restrição imposta por esse dispositivo não seria aplicável na hipótese de atos administrativos emitidos diretamente ao contribuinte com a potencialidade de lhe induzir à prática do fato gerador do tributo, com vistas à interpretação fazendária que o considerava sujeito a tratamento mais benéfico. Em situações como essas, então, a boa-fé objetiva, a proteção da confiança e a segurança jurídica poderiam socorrer o contribuinte, com uma aplicação mais ampla da norma geral de não autuação de condutas condizentes com interpretações oficiais do Fisco. Entre situações dessa natureza, é possível cogitar, por exemplo, soluções de consulta formuladas pelo contribuinte ou, ainda, decisões em processos administrativos de que este seja parte.*

(...) A ideia central é que o contribuinte, ao pautar os seus atos em determinadas modalidades de atos da Administração Fiscal, potencialmente capazes de lhe gerar legítimas expectativas de cumprimento, não tenha a sua confiança arbitrariamente frustrada, com a imposição incerta de prejuízo surpresa. Do contrário, como adverte Humberto Ávila, o seu investimento, em vez de orientado e respeitado pelo Direito, transformar-se-ia em jogo de azar (...). Por fim, observa-se que o escasso material legislado sobre a matéria evidencia a quem competirá tornar efetivos os valores narrados (...). Cumpre aos tribunais vivificá-los e (...) é incumbência e vocação da própria Administração Fiscal tornar cotidiana, fluida e intensa a calibração de suas próprias condutas, com manutenção de diálogo transparente com o contribuinte, do qual se espera, igualmente, boa-fé"⁷ - (seleção e grifos nossos).

44. A "(...) segurança jurídica pode da mesma forma ter como objeto não a norma propriamente dita, mas a sua aplicação uniforme"⁸ e, adiciona-se, sem prejuízo, a sua aplicação estável, sobretudo em caso como o presente em que o núcleo da conduta típica da acusação fiscal restou afastado por despacho decisório exarado com fundamento no conjunto probatório produzido pela equipe fiscalizadora no caso concreto. Adota-se, por prudente, neste

⁶ SCHØNBERG, Søren. *Legitimate Expectations in Administrative Law*. Oxford: Oxford University Press, 2000, 270 pp.

⁷ FLÁVIO NETO, Luís. "Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*". São Paulo: IBDT/Edições Loyola, Revista de Direito Tributário Atual nº 36, 2º semestre de 2016, pp. 222-239.

⁸ ÁVILA, Humberto. *Op. Cit.*, p. 401.

sentido, a recomendação noticiada por Flávio Rubinstein para a aplicação da doutrina dos atos próprios:

"(...) uma das teorias judiciais mais elaboradas e aplicadas como resultado da determinação de condutas desleais é a doutrina conhecida como 'venire contra factum proprium'.

Essa doutrina (...) compreende a proibição de 'vir contra os atos próprios', ou seja, de exercitar um direito em contradição com uma conduta anterior que tenha despertado confiança na outra parte da relação jurídica, contradição esta que violaria frontalmente o princípio da boa-fé objetiva.

De fato, esse princípio exige que o comportamento dos sujeitos - públicos ou privados - sejam coerentes e merecedores de confiança, de modo que a contradição da própria conduta pode ser considerada uma infração a este princípio.

Nesse passo, a vedação (...), uma máxima dotada de amplo valor para a justiça material, caracterizar-se-ia como uma das facetas da função da função da boa-fé objetiva voltada à limitação de direitos subjetivos.

*Com base nas lições de jurisprudência do Tribunal Constitucional da Espanha, GONZÁLEZ MÉNDEZ aponta **três requisitos para a utilização da doutrina dos próprios atos**, quais sejam: (i) o ato que se pretende combater deve ter sido realizado voluntariamente; (ii) deve haver um nexo causal entre o acordado pelas partes, ou ato realizado, e a conduta posterior; e (iii) os atos que devem ser respeitados pelo autor precisam ser realizados com o fim de criar, modificar ou extinguir algum direito definindo de forma definitiva a respectiva situação jurídica"⁹ - (seleção e grifos nossos).*

45. No caso vertente: **(i)** o critério da voluntariedade é expungido diante do dever de ofício da autoridade fiscal; **(ii)** há nexo causal ou etiológico entre o ato realizado, o despacho decisório, e a conduta posterior, o presente julgamento, uma vez que ambos se referem ao mesmo conjunto fático-probatório e são enunciados como o entendimento da Administração Pública sobre o comportamento dos jurisdicionados; **(iii)** por fim, o ato a ser respeitado, *i.e.*, a disposição do despacho decisório, foi definidor de uma situação jurídica de forma a declarar a atipicidade da conduta praticada, não caracterizadora de dano ao Erário.

46. Ainda assim, cumpre observar que, a partir da análise dos documentos e da narrativa expendida até o presente momento, de toda sorte não é possível se afirmar a "*(...) atracação de navio em zona primária tornando possível o transbordo da carga*" que permitiria a aplicação do inciso III do art. 104 do Decreto-Lei nº 37/66.

47. Isto porque, no momento em que ocorreu a operação, segundo os termos da informação fiscal que acompanha o auto de infração, as embarcações se encontravam no local de apoio operacional do transportador (W PEREIRA NAVEGAÇÃO)

⁹ RUBINSTEIN, Flávio. Boa-fé objetiva no direito financeiro e no direito tributário brasileiros. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob orientação do Professor Titular Régis Fernandes de Oliveira, 2008, pp. 41-42.

que não se trata de posto alfandegado, o que não se coaduna com a definição do art. 3º do Regulamento Aduaneiro.¹⁰

48. Não se produz suficiente prova, ademais, de que as embarcações de fato estariam "atracadas", pois, conforme argumentação da contribuinte, o que se observou foi a mera amarração para espera, ressentindo-se o local de apoio do transportador sequer de condições técnicas de descarga das peças e mercadorias transportadas:

Ainda, há que se observar que existe uma diferença técnica entre a atracação e amarração. A atracação é realizada quando uma embarcação fluvial realiza em um porto alguma atividade de carga ou descarga, ou mesmo, de espera. Já a amarração é realizada entre embarcações, normalmente, em situações de espera, que foi justamente o que ocorreu no caso. Logo, não houve a atracação na forma prevista na norma legal acima transcrita.

Do quanto visto, a atracação não poderia ser realizada no local de apoio operacional do transportador W. Pereira Navegação por ausência de condições técnicas de descarga das peças transportadas pelo comboio inspecionado. Na realidade tratou-se apenas de um acostamento na base operacional do transportador W. Pereira Navegação para a finalização dos procedimentos de amarra das cargas, haja vista a necessidade de liberação dos berços do terminal Superterminais, bem como, a adequação devida nas amarras e soldas necessárias para garantir a segurança no transporte das cargas.

49. A decisão de primeira instância administrativa, diante da argumentação acima transcrita, fundamenta a manutenção do auto de infração no inciso I do art. 689 do Regulamento aduaneiro, que não faz qualquer referência à zona primária:

¹⁰ Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) - Art. 3º A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange: I - a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local: a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados; b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados; e II - a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo. § 1º Para efeito de controle aduaneiro, as zonas de processamento de exportação, referidas no art. 534, constituem zona primária. § 2º Para a demarcação da zona primária, deverá ser ouvido o órgão ou empresa a que esteja afeta a administração do local a ser alfandegado. § 3º A autoridade aduaneira poderá exigir que a zona primária, ou parte dela, seja protegida por obstáculos que impeçam o acesso indiscriminado de veículos, pessoas ou animais. § 4º A autoridade aduaneira poderá estabelecer, em locais e recintos alfandegados, restrições à entrada de pessoas que ali não exerçam atividades profissionais, e a veículos não utilizados em serviço. § 5º A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se ainda às Áreas de Controle Integrado criadas em regiões limítrofes dos países integrantes do Mercosul com o Brasil.

■ DA ZONA PRIMÁRIA

O impugnante alega às folhas 434 do processo digital:

De início, percebe-se que a norma define a aplicação da pena de perdimento da embarcação que atracar a navio quando estiver na Zona Primária. Ora, em primeiro lugar, QUANDO FORAM ABORDADAS PELOS FISCAIS AS EMBARCAÇÃO NÃO SE ENCONTRAVAM EM ZONA PRIMÁRIA, que segundo a denição do art. 3o do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), são PORTOS ALFANDEGADOS, verbis: (sic)

Ocorre que a aplicar da pena de perdimento das mercadorias foi pautada no inciso I, do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, que não faz qualquer referência à ZONA PRIMÁRIA:

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei no 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1o, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

I - em operação de carga ou já carregada em qualquer veículo, ou dele descarregada ou em descarga, sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, ou sem o cumprimento de outra formalidade essencial estabelecida em texto normativo;

(grifo e negrito nossos)

Portanto, a discussão é inócua

50. Diante da argumentação da contribuinte no sentido de que o estaleiro (local de apoio do transportador, onde ocorreu a inspeção) não seria clandestino, uma vez que pertence ao Estaleiro Rio Negro, devidamente registrado na ANTAQ, a decisão de primeira instância administrativa remete novamente ao idêntico fundamento normativo (inciso I do art. 689 do Regulamento Aduaneiro):

Independente de ser clandestino ou não, o fato é que houve descarregada sem ordem, despacho ou licença, por escrito, da autoridade aduaneira, o que enseja a aplicação da pena de perdimento. com fulcro no inciso I, do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009.

51. A contribuinte argumenta, ainda, a completa impossibilidade técnica da realização do transbordo, **por inexistir não apenas no local da inspeção, como tampouco em toda cidade de Manaus**, estrutura de içamento de carga capaz de passar as peças de uma balsa para outra, sendo que, mesmo em Porto Velho, destino final da mercadoria, a descarga é realizada diretamente para a terra por meio de uma rampa construída especificamente para essa finalidade.

52. A argumentação da contribuinte é acompanhada de repertório documental, e.g. o "documento nº 15" apresentado em conjunto com suas razões de impugnação, que apresenta Laudo Técnico emitido em 20/09/2014, situado às fls. 680 a 717, no qual se esclarece que seria necessário um "(...) guindaste capaz de levantar uma carga de

220 ton a uma distância não inferior a 30 metros (...), portanto um momento de carga de $220 \times 30 = 6.600 \text{ ton.m}$ ". Esclarece, ainda, que:

"Existem pouquíssimos guindastes no Brasil (nenhum deles na região de Manaus) que se aproximam dessa capacidade, como por exemplo o guindaste envolvido na construção do Estádio de Itaquera, em São Paulo. A exemplo do que aconteceu no mencionado acidente, estes guindastes necessitam de uma condição de nivelamento, compactação e resistência do solo que o terreno em questão não dispõe" - (seleção e grifos nossos).

53. Diante da inexistência de tal aparato em Manaus, a alternativa para descarregar a mercadoria seria por meio de rolamento ("roll-off") com carretas especiais, o que demandaria, por seu turno, a construção de uma rampa de terra na área, ou, ainda, de uma rampa metálica fabricada para esta finalidade, desde que se construísse, para tanto, um porto no local.

54. Tal rampa foi construída no local do destino pela contribuinte recorrente, conforme se denota das seguintes imagens:



55. Da análise do local da inspeção, a partir das fotos que instruem o laudo realizado pela autoridade fiscal e que acompanham o auto de infração, aponta o laudo para uma estrutura de amarração incompatível com o transbordo ou com o desembarque:

Além disso, o que se pode ver no Laudo Fotográfico da Receita Federal não demonstra uma amarração com característica de atracar as embarcações firmemente para desembarque da carga, nem tampouco rampas de acesso, escadas ou qualquer tipo de arrumação que permitisse ou propiciasse o embarque ou desembarque de pessoas estranhas ou qualquer tipo de carga, ou ainda caixas abertas ou soltas que mostrem indício de violação.

A contrário, as fotos mostram uma amarração de acostagem simples para impedir a movimentação das balsas, balsas com alguns afastamento da margem e arrumação bem feita da carga. Se vem ainda funcionários trabalhando no enlonação das mesmas, de modo a proteger o acesso às mesmas.

Portanto, não há indício que indique "propiciar o transbordo de cargas", fato que se confirma na inspeção realizada pela Receita que diz não ter encontrado nenhuma irregularidade na carga ou nas embalagens.

56. Assim, de modo sintético, a contribuinte argumenta, com verossimilhança, que: (i) inexistiu atracação, mas mera amarração para espera; (ii) a abordagem foi realizada fora da zona primária; (iii) o estaleiro não é clandestino; e (iv) seria técnica e fisicamente impossível o transbordo da mercadoria nas condições oferecidas pelo local de apoio do transportador.

57. As razões acima não são afastadas pela acusação fiscal e tampouco rechaçadas pelo acórdão de primeira instância administrativa, como se demonstrou. Ao contrário, embora enumere tais argumentos na fundamentação de seu voto, o julgador não realiza vero esforço cognitivo quanto ao mérito de cada um deles, preferindo entendê-los expressamente como irrelevantes, bastando-lhe a remissão ao inciso I do art. 689 do Regulamento Aduaneiro como suporte de validade suficiente para a manutenção do auto de infração lavrado.

58. Ocorre que o tal dispositivo prevê a aplicação da pena de perdimento da mercadoria naquelas hipóteses que enumera, "(...) por configurarem **dano ao Erário**", figura esta que restou afastada, conforme acima se demonstrou, pelo Parecer Técnico Conclusivo ALF/MNS/Secat nº 13, emitido em 27/03/2015 e situado às fls. 756 a 760 dos autos eletrônicos do Processo nº 12266.723589/2014-90, apenso ao presente processo.

Com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento integral ao recurso voluntário interposto.

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

