



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

**Processo n°** 10314.002919/2007-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3403-001.722 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de agosto de 2012  
**Matéria** Vistoria Aduaneira  
**Recorrente** EADI SANTO ANDRE TERMINAL DE CARGAS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 23/05/2007

**EXTRAVIO DE MERCADORIA SOB CUSTÓDIA DO DEPOSITÁRIO. ROUBO.**

O roubo, não atendidas cumulativamente as condições de ausência de imputabilidade, inevitabilidade e irresistibilidade, não constitui excludente de responsabilidade fundado nos eventos de caso fortuito ou de força maior, remanescendo o depositário como responsável tributário em face do extravio.

**FATO GERADOR. IMPORTAÇÃO. EXTRAVIO.**

O fato gerador, para efeito de cálculo do imposto de importação, nos casos de extravio, é a data do lançamento de tal tributo. O mesmo ocorre com o IPI, a contribuição para o PIS/Pasep-importação e a COFINS-importação.

**EXTRAVIO. MULTA POR FALTA DE PAGAMENTO.**

Não se aplica no caso de extravio a multa prevista no art. 44 da Lei n. 9.430/96, por falta de enquadramento no tipo legal, pois o fato gerador ocorre na data do lançamento.

**EXTRAVIO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.**

Na impossibilidade de localização de mercadoria à qual tenha sido aplicada a pena de perdimento, e esteja sob custódia de depositário, este responde pela multa substitutiva prevista no 3º do Decreto-lei n. 1.455/76.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento a multa do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Rosaldo Trevisan - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Robson José Bayerl, Raquel Motta Brandão Minatel, Marcos Tranchesi Ortiz, e Domingos de Sá Filho.

## Relatório

Versa a autuação a que se refere o presente processo sobre exigência do imposto de importação (fls. 1 a 12), do imposto sobre produtos industrializados (fls. 14 a 23), da contribuição para o PIS/Pasep-importação e da COFINS-importação (fls. 24 a 32), e sobre “conversão” de perdimento em multa pela impossibilidade de apreensão da mercadoria (fls. 6 e 13).

No Auto de Infração, lavrado em 23/5/2007, narra-se basicamente que:

- (a) a exigência dos tributos se deve ao desvio de parte da mercadoria estrangeira apreendida pela RFB, objeto de outra autuação, e que estava sob a guarda do depositário;
- (b) a outra atuação foi efetuada em desfavor da empresa NEW POWER Importação e Exportação LTDA (cópias de documentos nas fls. 40 a 152), em 10/8/2001, por não corresponderem as mercadorias às informadas na declaração de importação (v.g., notebooks, telefones celulares, ... ao invés de cartuchos de tinta, mouses, ...), e foi julgada procedente (fls. 135 a 142), tendo sido apreendidas as mercadorias irregulares; e
- (c) a “conversão” em multa da pena de perdimento aplicada decorre dos arts. 593 e 618, § 1º do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto nº 4.543, de 27 de dezembro de 2002), por não ter sido localizada a mercadoria.

Cientificado em 28/5/2007 (fls. 1), o depositário, sujeito passivo da presente autuação, apresentou impugnação tempestiva em 26/6/2007 (fls. 471 a 474), alegando, em suma, que:

- (a) a impugnante opera exclusivamente como recinto alfandegado de uso público que tem como objetivo receber e armazenar mercadorias procedentes do

exterior ou para ele destinadas, sempre sob controle aduaneiro;

- (b) o extravio de mercadoria decorreu de roubo ocorrido no armazém da impugnante, em 17/11/2001, conforme consta em Boletim de Ocorrência (fls. 489 a 491);
- (c) não pode a impugnante arcar com pesado ônus tributário por fato que não decorreu da sua atuação; e
- (d) o que ocorreu não foi extravio, mas um roubo de mercadoria, fato alheio à vontade da impugnante.

A impugnação foi apreciada em 26/1/2012, pela DRJ/São Paulo II (fls. 636 a 640), que concluiu, em síntese, pela procedência da autuação, visto que o roubo (pelo não atendimento cumulativo às condições de ausência de imputabilidade, inevitabilidade e irresistibilidade) não constitui excludente de responsabilidade fundado nos eventos de caso fortuito ou de força maior, remanescendo o depositário como responsável tributário em face do extravio.

Cientificada da decisão de primeira instância (AR às fls. 650, datado de 8/2/2012), a autuada apresenta RECURSO VOLUNTÁRIO tempestivo em 7/3/2012 (fls. 651 a 655), reiterando a argumentação exposta na impugnação, e afirmando que:

- (a) o registro da ocorrência em delegacia policial é suficiente para fazer prova do alegado roubo (cf. art. 157 do Código Penal);
- (b) o roubo, conforme larga jurisprudência (que não indica) e o art. 1.058 do Código Civil está previsto nos casos de força maior;
- (c) a responsabilidade tributária tem que estar prevista em lei e, no caso, não pode ser atribuída à recorrente, que prestou as informações que tinha o dever de prestar mediante Boletim de Ocorrência;
- (d) exigir tributo da recorrente consiste em violação aos princípios da segurança jurídica e da tipicidade fechada; e
- (e) a mercadoria objeto da lide já era objeto de apreensão, tendo sido transferida a propriedade ao Ministro da Fazenda, que a destinaria sem que houvesse cobrança dos impostos incidentes na importação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Para o deslinde das questões apresentadas, faz-se necessário o tratamento de alguns temas aduaneiros, tributários e relacionados às atividades de armazenamento de cargas estrangeiras.

### **Da terminologia aduaneira e do crédito tributário decorrente de extravio**

Na terminologia legal aduaneira, extravio historicamente corresponde a “toda e qualquer falta de mercadoria” (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 60, II, em sua redação original). Assim, descabe, já *a priori*, para qualificação como “extravio”, fazer qualquer distinção entre mercadoria faltante por roubo, por furto, por erro de expedição, por perda no percurso da viagem, etc. O tratamento aplicado pela lei é único, e todos os casos mencionados estão abarcados pela expressão “extravio”.<sup>1</sup>

A relevância tributária do extravio manifesta-se nas diversas exações incidentes na importação:

- (a) no imposto de importação, o § 2º do art. 1º do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988, dispõe que “para efeito de ocorrência do fato gerador, considerar-se-á entrada no Território Nacional a mercadoria que constar como tendo sido importada e cuja falta venha a ser apurada pela autoridade aduaneira”;
- (b) no IPI, o § 3º do art. 2º da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, dispõe que “considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal”; e
- (c) na contribuição para o PIS/Pasep-importação e na COFINS-importação, o § 1º do art. 3º da Lei nº 10.865/2004 estabelece que “consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela autoridade aduaneira”.

<sup>1</sup> Na nova redação dada ao art. 60, II do Decreto-Lei no 37/1966, pela Lei no 12.350/2012, abriu-se uma primeira exceção, passando a definir-se extravio como “toda e qualquer falta de mercadoria, ressalvados os casos de erro inequívoco ou comprovado de expedição”. Agora, o legislador passa a não mais considerar como extravio a mercadoria que tenha, v.g., por erro de expedição, sido destinada a outro ponto do globo, o que está em perfeita consonância com outras alterações feitas pela mesma Lei no 12.350/2012, buscando objetivar a responsabilidade tributária nos casos de extravio, eliminando o procedimento anteriormente denominado de vistoria aduaneira.

No caso em análise, inegável a configuração da ocorrência de extravio e a irradiação, em tese, dos efeitos da regra-matriz de incidência tributária, nas espécies indicadas. Adicione-se, para dirimir eventuais conflitos temporais, que o Decreto-Lei nº 37/1966, em seu art. 23, parágrafo único, dispõe, em sua redação original, que, para efeito de cálculo, no caso de extravio, “a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira apurar a falta ou dela tiver conhecimento”. O Regulamento Aduaneiro vigente à época da lavratura da autuação (Decreto nº 4.543/2002 - art. 73, II, “c”), disciplinando a matéria, em conformidade com o disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 4.502/1964 (com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003), e no art. 4º, II da Lei nº 10.865/2004, objetiva como data da apuração final a data do lançamento tributário.<sup>2</sup>

Assim, e considerando-se que a apuração final do extravio não ocorreu quando do registro do Boletim de Ocorrência (fls. 157 a 159), e das verificações iniciais (fls. 170 a 179), mas ao longo das destinações de mercadorias apreendidas nos anos subsequentes (fls. 198 a 398), materializando-se definitivamente na vistoria aduaneira efetuada em 2007, que originou a autuação, tem-se por ocorrida a incidência tributária em relação à mercadoria extraviada, no caso em apreço.

### Da responsabilidade tributária pelo extravio

Identificados os tributos devidos, resta verificar se o depositário é efetivamente sujeito passivo da relação tributária indicada.

A responsabilidade tributária decorre sempre de lei. No caso, em relação ao imposto de importação, dispõe o art. 32 do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/1988:

*“Art. 32. É **responsável pelo imposto**:*

*I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;*

*II - o **depositário**, assim considerada **qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro**.”(g.n.)*

O mesmo Decreto-Lei nº 37/1966, no parágrafo único de seu art. 60, dispunha (antes da alteração promovida pela Lei nº 12.350/2010)<sup>3</sup>:

*“Art. 60. ...*

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

<sup>2</sup> Atualmente, a redação do § 1º do art 23 do Decreto-Lei no 37/1966, dada pela Lei no 12.350/2010, endossa o entendimento, estabelecendo cristalinamente que “a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigorantes na data em que a autoridade aduaneira efetuar o correspondente lançamento de ofício”.

<sup>3</sup> Atualmente, a redação do dispositivo objetiva o procedimento de responsabilização por extravio, dispensando o procedimento anteriormente denominado de vistoria aduaneira, e determinando diretamente o lançamento de ofício dos tributos e direitos correspondentes contra o transportador (se o extravio ocorrer até a conclusão da descarga da mercadoria no local ou recinto alfandegado) ou contra o depositário (quando o extravio for constatado

*dos **tributos** que, em consequência, deixarem de ser recolhidos.”*  
(g.n.)

O Regulamento Aduaneiro então vigente (Decreto nº 4.543/2002), no Livro V (Do controle aduaneiro de mercadorias), Título II (Das normas especiais), Capítulo III (Da avaria, do extravio e do acréscimo), apresenta Seção (IV) intitulada “da responsabilidade pelo extravio, avaria ou acréscimo”. Em tal Seção, são estabelecidas regras para identificar, entre as duas figuras tratadas na lei (transportador e depositário), qual responde tributariamente pelas mercadorias em cada situação. Nos arts. 593 a 595, dispõe o regulamento:

*“Art. 593. O **depositário responde** por avaria ou **por extravio de mercadoria sob sua custódia**, bem assim por danos causados em operação de carga ou de descarga realizada por seus prepostos.*

*Parágrafo único. Presume-se a responsabilidade do depositário no caso de volumes recebidos sem ressalva ou sem protesto.*

*Art. 594. As entidades da Administração Pública indireta e as empresas **concessionárias ou permissionárias de serviço público, quando depositários** ou transportadores, **respondem** por avaria ou **por extravio de mercadoria sob sua custódia**, bem assim por danos causados em operação de carga ou de descarga realizada por seus prepostos.*

*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**.*

*§ 1º Para os fins deste artigo, e no que respeita ao transportador, os protestos formados a bordo de navio ou de aeronave somente produzirão efeito se ratificados pela autoridade judiciária competente.*

*§ 2º As provas excludentes de responsabilidade poderão ser produzidas por qualquer interessado, no curso da vistoria.”*  
(g.n.)

Identifica-se, assim, na lei, a configuração do depositário como responsável tributário pelas mercadorias que armazena. Endossam tal configuração, em relação ao IPI, a Lei nº 4.502/1964, art. 62, e, em relação à contribuição para o PIS/Pasep-importação e à COFINS-importação, a Lei nº 10.865/2004 (art. 6º, IV).

O decreto regulamentar, por seu turno, apresenta duas situações excludentes de responsabilidade - caso fortuito e força maior -, atribuindo à autoridade aduaneira a verificação dos elementos apresentados pelo indicado como responsável para demonstração de sua ocorrência.

No caso, o autuado, indicado como responsável, apresentou Boletim de Ocorrência relativo ao roubo das mercadorias que estavam sob sua custódia para afastar a responsabilidade. O órgão julgador de primeira instância entendeu que a simples apresentação do Boletim de Ocorrência não configuraria o crime, citando precedente deste CARF (Acórdão nº 301-31228). Sobre o tema, embora tratando de furto, já manifestou-se nossa Suprema Corte:

*“HABEAS CORPUS. DEPOSITÁRIO INFIEL. FURTO DO BEM DEPOSITADO. BOLETIM DE OCORRÊNCIA. O boletim*

*policial não é documento hábil à comprovação da efetiva ocorrência do fato nele narrado. A precariedade probatória desse instrumento, desacompanhado de qualquer outro elemento de convicção, impede o reconhecimento, em habeas corpus, do caso fortuito, capaz de afastar a responsabilidade do paciente. A discussão em torno da desídia é matéria de fato. O novo bem oferecido como garantia do juízo não foi aceito pelo exequente, o que, salvo prova robusta em contrário, tem respaldo legal. Habeas corpus indeferido.”<sup>4</sup>*

Em que pese a discussão sobre a validade ou não do Boletim de Ocorrência para comprovação do roubo (que sequer é tratada no art. 157 do Código Penal, como alegado no Recurso Voluntário), entende-se como secundária a questão na análise do presente caso, pois, ainda que comprovado o roubo, não se pode classificá-lo na categoria de “caso fortuito” ou de “força maior”.

No Recurso Voluntário, alega-se que o roubo, conforme larga jurisprudência (não é indicada sequer uma jurisprudência), e o art. 1.058 do Código Civil (a referência é ao código de 1916), está previsto nos casos de “força maior”.

É necessário destacar que a disciplina dada à matéria (Novo Código Civil, art. 642) é no sentido de que “o depositário não responde pelos casos de força maior, mas, para que valha a escusa, terá de prová-los”. Ainda que provado o roubo, não se cumulam no caso os atributos para caracterização da “força maior”: inimputabilidade, inevitabilidade e irresistibilidade.

Como destacado no Voto (vencedor) da Conselheira Irene Souza da Trindade Torres (Acórdão nº 3202-00120):

*“Força maior é um acontecimento imprevisível ligado a fatos externos, independentes da vontade humana, que impedem o cumprimento das 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. [...] Um raio que tivesse caído em seu depósito, uma enchente que houvesse devastado o local, esses sim seriam fatos imprevisíveis e inevitáveis [...]. Já o roubo, não. É ato humano, conhecido historicamente [...]”*

Aliás, robusta é a jurisprudência recente deste tribunal administrativo sobre o tema:

*“Constatada a responsabilidade do depositário, em procedimento de vistoria aduaneira, deve ele arcar com o recolhimento de multa e dos impostos devidos na importação de mercadorias extraviadas, que se encontravam sob sua custódia,*

<sup>4</sup>STF, Habeas Corpus nº 83.617/SP; Segunda Turma, Rel. Min. Nelson Jobim, unânime, DJ de 25.jun.2004.

*não caracterizando o roubo, pelas suas características no caso concreto apresentado, caso fortuito ou força maior.”<sup>5</sup>*

*“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, conforme Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12/04.”<sup>6</sup>*

*“O roubo, juridicamente, não se enquadra no conceito de caso fortuito ou força maior, que são as únicas hipóteses de exclusão da responsabilidade previstas na legislação aduaneira (ADI SRF nº 12/2004).”<sup>7</sup>*

Ou, como endossa o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 12, de 31 de março de 2004:

*“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.”*

Inequívoca, assim, a responsabilidade tributária do depositário no caso em análise. Inexistente, por correspondência, a violação aos princípios da segurança jurídica e da tipicidade fechada. O atendimento expresso aos ditames da lei, e a constância e a previsibilidade na aplicação dos critérios jurídicos, na forma aqui exposta, revelam tão-somente a consonância com tais princípios.

### **Das multas aplicáveis no caso de extravio**

Ao tratar-se de extravio de mercadoria em depósito, irrompe a possibilidade de aplicação de duas multas: a prevista no art. 106, II, “d” do Decreto-Lei nº 37/1966<sup>8</sup>, e a prevista no art. 107, VII, “a” do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003<sup>9</sup>. São relevantes os precedentes deste CARF no cabimento da aplicação dessas penalidades ao depositário, em caso de extravio de mercadoria sob sua custódia<sup>10</sup>.

<sup>5</sup> CARF, Acórdão 3202-000.310, 2a Câmara, 3a Seção, Rel. Cons. Mara Cristina Sifuentes, maioria, Sessão de 2.jun.2011.

<sup>6</sup> CARF, Acórdão 3102-00270, 2a Turma, 1a Câmara, 3a Seção, Rel. Cons. Beatriz Veríssimo de Sena, maioria, Sessão de 21.mai.2009.

<sup>7</sup> CARF, Acórdão 301-34725, 1a Câmara, 3o Conselho de Contribuintes, Rel. Cons. José Luiz Novo Rossari, unânime, Sessão de 10.set.2008.

<sup>8</sup> “Art.106. Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

...  
II - de 50% (cinquenta por cento):

...  
d) pelo extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira;

...  
<sup>9</sup> “Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

...  
VII - de R\$ 1.000,00 (mil reais):

a) por volume depositado em local ou recinto sob controle aduaneiro, que não seja localizado; ...”

<sup>10</sup> Veja-se, v.g., o Acórdão 301-33801 (1a Câmara, 3a Seção, sessão de 24.abr.2007), relatado pela Cons. Susy Gomes Hoffmann, e resultante de votação unânime, no qual, em caso de extravio, pelo depositário, de mercadoria



Contudo, no presente caso, a penalidade aplicada foi a prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, relacionada à falta de pagamento ou recolhimento de tributos nos casos de lançamento de ofício. Tal multa, além de espelhar enquadramento geral para conduta com tipo infracional especificamente definido, não se amolda à situação apresentada nestes autos.

Como exposto, o fato gerador, para efeito de cálculo do imposto de importação, nos casos de extravio, é a data do lançamento de tal tributo (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 23, c/c Decreto nº 4.543/2002, art. 73, II, “c”). No caso do IPI, o § 3º do art. 2º da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, dispõe que se considera ocorrido o desembaraço aduaneiro (fato gerador do tributo) no caso de extravio. Em relação à contribuição para o PIS/Pasep-importação e à COFINS-importação, o art. 4º, II da Lei nº 10.865/2004 estabelece a data do lançamento como fato gerador dos tributos.

Assim, ao se lançar o tributo exatamente na data de ocorrência de seu fato gerador, entende-se incompatível a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. No mesmo sentido já vem se manifestando este tribunal:

*“VISTORIA ADUANEIRA. ROUBO DE MERCADORIA. RESPONSABILIDADE. DEPOSITÁRIO. Constatada a responsabilidade do depositário, em procedimento de vistoria aduaneira, deve ele arcar com o recolhimento de multa e dos impostos devidos na importação de mercadorias extraviadas, que se encontravam sob sua custódia, não caracterizando o roubo, pelas suas características no caso concreto apresentado, caso fortuito ou força maior. MULTA POR FALTA DE PAGAMENTO. Não aplicada por falta de enquadramento no tipo legal. O Fato gerador presumido ocorre na data do lançamento. Não se pode falar que houve falta de pagamento nesta data que ocasionasse a aplicação da sanção pecuniária.”<sup>11</sup>*

Revelam-se, então, incabíveis as multas de ofício aplicadas nestes autos com base no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

### **Da multa de “conversão” do perdimento**

Outro ponto sob o qual se levanta controvérsia é a possibilidade de aplicação ao depositário da multa prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976:

*“Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:*

...

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*

...

à qual havia sido aplicada a pena de perdimento, foram integralmente mantidos o crédito tributário (II, IPI, PIS Pasep e COFINS) e as duas multas referidas acima (por extravio e por volume não localizado).

<sup>11</sup> CARF, Acórdão 3202-000.310, 2a Camara, 3a Seção, Rel. Cons. Mara Cristina Sifuentes, maioria, Sessão de

§ 3<sup>a</sup> A pena prevista no § 1<sup>o</sup> **converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro** da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.”<sup>12</sup> (g.n.)

Alega-se no recurso voluntário que a mercadoria objeto da lide já era objeto de apreensão, tendo sido transferida a propriedade ao Ministro da Fazenda, que a destinaria sem que houvesse cobrança dos impostos incidentes na importação.

Nesse ponto, imprescindível a transcrição do art. 25 do mesmo Decreto-Lei 1.455/1976:

“Art. 25. As mercadorias nas condições dos artigos 23 e 24 serão **guardadas em nome e ordem do Ministro da Fazenda**, como medida acautelatória dos interesses da Fazenda Nacional. (g.n.)

Veja-se que as mercadorias são “guardadas” em nome e ordem do Ministro da Fazenda. Guardadas exatamente pelo depositário, enquanto não recolhidas a depósitos próprios da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos locais em que estes existam.

Complemente-se que se configura absolutamente irrelevante a questão da não incidência tributária na alienação de mercadorias apreendidas pela RFB para o deslinde da presente contenda. A não incidência na alienação de mercadorias apreendidas pela RFB, regularmente efetuada, por óbvio, não enseja a dispensa do pagamento dos tributos em uma entrada irregular no comércio.

Ademais, caso o depositário ainda estivesse guardando as mercadorias em nome e ordem do Ministro da Fazenda, não seriam dele cobrados os tributos aqui exigidos, embora fosse mantida a pena de perdimento ao importador. Veja-se o teor do § 4<sup>o</sup> do art. 1<sup>o</sup> do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

“§ 4<sup>o</sup> O imposto **não incide** sobre mercadoria estrangeira

...

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, **exceto** na hipótese em que **não seja localizada**, tenha sido consumida ou revendida.”

Assim, a cumulação do perdimento com a exigibilidade dos tributos só é possível se a mercadoria não for localizada, ou tiver sido revendida ou consumida. Em suma, nas hipóteses em que o legislador presumiu a introdução irregular das mercadorias no comércio, no País.<sup>13</sup>

A responsabilidade pelo perdimento, ou pela multa de “conversão” (ou substituição), é indelevelmente atribuída a quem efetivamente deu azo à introdução irregular no comércio nacional. No caso, em que pese o importador ter praticado conduta punível com o perdimento da mercadoria, era o depositário que a “guardava” em nome e ordem do Ministro da Fazenda. O depositário é que efetivamente impossibilitou a conclusão dos procedimentos de apreensão e destinação da mercadoria à qual já havia sido aplicado o perdimento. Daí a ele ser aplicada a multa de “conversão” (ou substituição).

<sup>12</sup> O parágrafo hoje possui nova redação dada pela Lei n. 12.350, de 2010, não utilizando mais o termo “conversão”, passando a multa a ser substitutiva da pena de perdimento.

<sup>13</sup> A legislação do IPI (Lei 4.502, de 1964) possui comando semelhante, resultante da combinação dos arts. 83 e

Acorda-se, assim, em geral, com as conclusões da Nota Cosit nº 115, de 10 de maio de 2004, juntada aos autos (fls. 401 a 403), embora invoquemos não somente a responsabilidade tributária do art. 593 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (“o depositário responde por avaria ou por extravio de mercadoria sob sua custódia, bem assim por danos causados em operação de carga ou descarga realizada por seus prepostos”), mas também a responsabilidade por infrações do art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Afirma a Nota, em síntese, ser possível a aplicação ao depositário da multa prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, nos casos de extravio de mercadorias apreendidas que estejam sob sua custódia.

No mesmo sentido decidiu unanimemente, em 28/2/2012, a Segunda Câmara desta Terceira Seção (Acórdão 3201-000880):

*“DANO AO ERÁRIO. VISTORIA ADUANEIRA. EXTRAVIO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO. RESPONSABILIZAÇÃO DO DEPOSITÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA. [...] Na impossibilidade de localizar-se a mercadoria sujeita à pena de perdimento, é cabível a exigência da multa substitutiva, nos termos do art. 23, §§ 1º e 3º do Decretolei nº 1.455/76. O depositário, responsável pela integridade da mercadoria extraviada sob sua guarda, deve responder pela penalidade.”*

Entende-se, assim, pela procedência da aplicação ao depositário, no caso em apreço, da multa prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/1976.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, excluindo a imposição das multas aplicadas com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Rosaldo Trevisan