



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

Processo n° 10909.720515/2013-82
Recurso n° 1 Voluntário
Acórdão n° **3003-000.009 – Turma Extraordinária / 3ª Turma**
Sessão de 11 de dezembro de 2018
Matéria MULTA REGULAMENTAR ADMINISTRATIVA
Recorrente CEVA FREIGHT MANAGEMENT DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 11/02/2009

PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES INTEMPESTIVA NO SISCOMEX.

É devida a multa pelo descumprimento da obrigação de prestar informação sobre veículo, operação realizada ou carga transportada, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

LEGITIMIDADE PASSIVA.

O recorrente na condição de agente de carga possui legitimidade passiva nos termos previstos na lei.

PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A prescrição do crédito constituído pela fiscalização fazendária só começa a fluir a partir do momento que o mesmo for considerado definitivo, o que não é o caso de lançamento objeto de impugnação ou recurso.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. INOCORRÊNCIA.

A decisão proferida pela DJO não possui vício que resulte em nulidade. A matéria da denúncia espontânea no acórdão foi devidamente abordada.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS NÃO SÃO DE COMPETÊNCIA DO CARF SE PRONUNCIAR.

SÚMULA N.º 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

OBSERVÂNCIA A NORMA EM PLENO VIGOR.

A atuação do julgador administrativo é vinculada aos ditames legais, sendo-lhe vedado afastar a aplicação de norma em pleno vigor a pretexto de ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e no mérito negar-lhe provimento, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges - Presidente.

Márcio Robson Costa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Márcio Robson Costa (relator), Marcos Antonio Borges (presidente), Müller Nonato Cavalcanti Silva e Vinicius Guimarães.

Relatório

Trata-se de processo referente à exigência de multa pelo descumprimento da obrigação de prestar informação sobre veículo, operação realizada ou carga transportada, na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O lançamento, que totalizou R\$ 5.000,00 à época de sua formalização, foi contestado pela empresa autuada.

De acordo com a descrição dos fatos constantes no Auto de Infração, a autuada deixou de prestar informação de sua responsabilidade, relativamente à carga objeto do conhecimento eletrônico (CE) ali indicado, na forma e no prazo estabelecidos pela Instrução Normativa RFB nº 800/2007 que tem como fundamento legal o art. 37 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Consta no auto de infração (e-fls 7) que a embarcação foi atracada em 17/08/2010 e que em 03/09/2010 foi realizada alteração no sistema para "inclusão de carga após a atracação".

A fiscalização informou que as alterações nos manifestos e nos CEs também devem ser realizadas dentro do prazo fixado para prestar as informações exigidas, sob pena de o dado correto não ser fornecido tempestivamente, caracterizando assim o descumprimento da obrigação em foco.

Informou, também, que a IN RFB nº 800/2007 define expressamente quais os agentes que se classificam como transportador para os fins dessa norma, incluindo-se aí o agente de carga.

Na sequência, a autoridade aduaneira discorreu sobre a responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária e, por considerar que a conduta da autuada se amolda ao tipo legal constante no art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, aplicou a multa ali prescrita.

A empresa autuada foi cientificado da exação em 25/2/2013 e, em 22/3/2013, apresentou impugnação (fls. 19-41), que foi julgada improcedente pelo acórdão nº. 08-33.456 - 7ª Turma da DRJ/FOR em 09 de abril de 2015, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 03/09/2010

NORMA EM PLENO VIGOR. AFASTAMENTO POR CONTA DOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE. VEDAÇÃO.

A atuação do julgador administrativo é vinculada aos ditames legais, sendo-lhe vedado afastar a aplicação de norma em pleno vigor a pretexto de ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 03/09/2010

AGENTE DE CARGA. INOBSERVÂNCIA DO PRAZO PARA PRESTAR INFORMAÇÃO. RESPONSABILIDADE.

O agente de carga submete-se às regras da IN RFB nº 800/2007, pois além de a lei responsabilizá-lo pela prestação das informações a seu encargo regulamentadas por essa norma, está expressamente incluído entre as espécies de transportador ali definidas, devendo o significado desse termo ser compreendido considerando-se o contexto em que ele foi empregado.

CRÉDITO EM DISCUSSÃO. PRESCRIÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

A prescrição do crédito constituído pela fiscalização fazendária só começa a fluir a partir do momento que o mesmo for considerado definitivo, o que não é o caso de lançamento objeto de impugnação ou recurso.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/09/2010

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. DESCABIMENTO.

A prestação de informação sobre veículo, operação ou carga é obrigação acessória autônoma de natureza formal vinculada a prazo certo, cujo atraso já consome a infração, causando dano irreversível, razão pela qual não se aplica ao caso a denúncia espontânea, mormente quando a comunicação da irregularidade também é intempestiva, diante da prévia atracação do veículo transportador e do bloqueio realizado no Siscomex Carga no ato do registro intempestivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ato contínuo, foi apresentado o Recurso Voluntário, aduzindo os seguintes argumentos.

I - Denúncia espontânea, matéria não apreciada no julgamento do acórdão da Delegacia da Receita Federal. Conforme se depreende dos autos, ainda que a destempo, as informações foram prestadas pela própria impugnante, antes do início de fiscalização. Assim não é cabível a multa exigida, pois se aplica ao caso o instituto da denúncia espontânea, consoante dispõe o art. 102, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966, com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

II - Ausência de Tipicidade e lesão ao princípio da legalidade. Defende o recorrente que não há previsão legal para a aplicação da multa imposta e por essa razão houve ofensa ao princípio da legalidade.

III - Prescrição. Aplica-se ao caso o art. 22 da Lei nº 9.611/1998, levando-se em conta os princípios da especialidade das leis e da praticidade tributária. O referido dispositivo fixa o prazo de um ano, contado a partir da descarga da mercadoria no porto de destino, para a propositura de ação judicial contra o agente que deixar de cumprir responsabilidades decorrentes do transporte multimodal.

IV - Lesão aos princípios da hierarquia das leis e individualização da pena. A conduta da impugnante não se amoldou a uma conduta previamente estabelecida por lei, que lhe impusesse o dever considerado descumprido pelo agente do Estado. Além disso questiona o alcance das Instruções Normativas expedidas pela Receita Federal e as denomina como Norma Infralegal.

V - Ausência de prejuízo à Fazenda Nacional, O atraso incorrido pela impugnante não acarretou prejuízo ao controle aduaneiro, uma vez que as informações foram prestadas com suficiente antecedência à chegada do navio, o que comprova que a autuada não agiu com o intuito de cometer qualquer infração. Sendo assim, a aplicação de multa, nesse(s) caso(s), ofende aos princípios regentes da administração pública, especialmente o da razoabilidade e da proporcionalidade. Deve ser observado o disposto no art. 112 do CTN.

VI - Ilegitimidade passiva. A responsabilidade pela prestação de informação fora do prazo é do armador e os prazos estabelecidos na IN RFB nº 800/2007 não se aplicam à impugnante, que atuou como agente de carga, atividade que não se confunde com a de transportador, a quem são dirigidas as regras da referida IN. A classificação da impugnante como transportador distorce conceitos de direito privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN. Aplicam-se ao caso os princípios da hierarquia das leis e da tipicidade tributária, tendo o agente fiscal agido com excesso de discricionariedade ao eleger a impugnante como sujeito passivo da multa aplicada.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho.

É o relatório.

Voto

Márcio Robson Costa Relator

O Recurso Voluntário foi apresentada tempestivamente, por parte legítima e com atendimento aos demais requisitos legais. Portanto, deve ser conhecido.

IDA AUSÊNCIA DE NULIDADE DO JULGAMENTO ***Denúncia Espontânea - matéria devidamente enfrentada***

Preliminarmente a recorrente alega que o acórdão 08-33.456 - 7ª Turma da DRJ/FOR é nulo, pois deixou de apreciar o argumento atinente a denúncia espontânea. Não merece prosperar tais argumentos porque o acórdão recorrido dedicou um capítulo inteiro à matéria, que abaixo transcrevo na íntegra:

A impugnante requereu, ainda, a aplicação da denúncia espontânea, para excluir a multa que lhe foi aplicada. Sustenta que requereu a retificação da(s) informação(ões) prestada(s) com erro antes de qualquer ato fiscalizador da Receita Federal, razão pela qual entende que tem direito à aplicação do referido instituto, tendo em vista o disposto no art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010, in verbis:

Art.102 - A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do imposto e dos acréscimos, excluirá a imposição da correspondente penalidade. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

[...]

§ 2º A denúncia espontânea exclui a aplicação de penalidades de natureza tributária ou administrativa, com exceção das penalidades aplicáveis na hipótese de mercadoria sujeita a pena de perdimento. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

*Ressalta-se que a Lei nº 12.350/2010 estendeu a aplicação da denúncia espontânea às penalidades de natureza administrativa, mas não excluiu, nem poderia excluir, a necessidade de serem atendidos os pressupostos de admissibilidade próprios desse instituto: **tempestividade e eficácia da denúncia**. Esses pressupostos foram estabelecidos no art. 138 do Código Tributário Nacional, a seguir reproduzido, dispositivo que fundamenta as demais normas pertinentes a essa matéria.*

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Destques na reprodução.)

*A tempestividade está delineada no parágrafo único do art. 138 do CTN. Pressupõe que a administração ainda não tenha tomado nenhuma atitude em relação à irregularidade objeto da denúncia. Destaca-se que a lei é clara ao definir que o início de **qualquer procedimento administrativo** relacionado com a infração, e não apenas de fiscalização, exclui a espontaneidade do infrator.*

Já eficácia se assemelha à conhecida figura do arrependimento eficaz, no âmbito do direito penal. Ou seja, se a infração causou algum prejuízo, ele deve ser revertido, para que a responsabilidade do agente possa ser excluída. Nada mais justo. Essa condição está prevista no caput do art. 138 do CTN, na parte que impõe a necessidade de a denúncia vir “acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa”.

No presente caso não foi atendido nenhum dos mencionados pressupostos, conforme se passa a demonstrar.

Da intempestividade da denúncia.

*A denúncia não atendeu ao requisito da tempestividade. Antes de ela ser apresentada já havia sido implementado procedimento administrativo relacionado com a infração. Trata-se da formalização da “**entrada do veículo procedente do exterior**” que, nos termos do Regulamento Aduaneiro, exclui a espontaneidade por “**infração imputável do transportador**”. Tal disposição conta expressamente no art. 683, § 3º, do Decreto nº 6.759, de 5/2/2009 (Regulamento Aduaneiro em vigor), que tem o mesmo teor do art. 612, § 3º, do Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro anterior, vigente à época dos fatos), in verbis:*

Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso [...]

§ 3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador. (Destques na reprodução.)

A formalização da entrada do veículo no País se dá com a emissão do termo de entrada, em conformidade com o disposto nos artigos 31 e 32 do Regulamento Aduaneiro atual, que correspondem aos artigos 30 e 31 do Regulamento Aduaneiro anterior, a seguir reproduzidos. Trata-se de procedimento administrativo diretamente relacionado com a infração sob exame, pois deve ser realizado depois das informações exigidas serem prestadas, conforme se pode constatar:

Art. 30. O transportador prestará à Secretaria da Receita Federal as informações sobre as cargas transportadas, bem assim sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

[...]

Art. 31. Após a prestação das informações de que trata o art. 30, e a efetiva chegada do veículo ao País, será emitido o respectivo termo de entrada, na forma estabelecida pela Secretaria da Receita Federal. (Destacou-se.)

A título de informação, observa-se que o registro de Declaração de Trânsito Aduaneira (DTA) ou de Declaração de Importação também afasta a aplicação da denúncia espontânea, consoante dispõe o art. 612, § 1º, I, do Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos (o qual corresponde ao art. 683, § 1º, I, do Regulamento Aduaneiro atual), a seguir reproduzido. É que qualquer um desses registros configura o início do despacho aduaneiro, conforme disposto no art. 35 da IN SRF nº 248/2002¹ e no art. 15 da IN SRF nº 680/2006², que é procedimento administrativo relacionado com a infração.

Art. 612. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso [...]

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada [...]:

I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembarço da mercadoria; ou

[...] (Destaque na reprodução.)

Da ineficácia da denúncia.

A falta das informações exigidas em tempo hábil prejudica de forma irreversível o alcance dos objetivos básicos da norma que criou a obrigação em foco. Tanto a racionalização dos procedimentos a cargo da Aduana como a agilidade do despacho aduaneiro ficariam comprometidas, e certamente o dano causado não seria suprimido pela prestação ou correção da informação após o prazo fixado.

Ademais, tratando-se de obrigação acessória autônoma de natureza formal, vinculada a prazo certo, a inobservância do prazo estabelecido, por si só, consoma a infração, não havendo como reverter o prejuízo causado. Dessa forma, não há como a denúncia referente a esse tipo de obrigação ser considerada eficaz.

¹ 8 Art. 35. O registro da declaração de trânsito aduaneiro no sistema caracteriza o início do despacho de trânsito aduaneiro e o fim da espontaneidade do beneficiário relativamente às informações prestadas.

² 9 Art. 15. O registro da DI caracteriza o início do despacho aduaneiro de importação, e somente será efetivado:
[...]

V - se não for constatada qualquer irregularidade impeditiva do registro.

§ 1º Entende-se por irregularidade impeditiva do registro da declaração aquela decorrente da omissão de dado obrigatório ou o seu fornecimento com erro, bem assim a que decorra de impossibilidade legal absoluta.

Em decorrência dessa circunstância é que a jurisprudência consolidou entendimento quanto ao descabimento da denúncia espontânea no caso da inobservância de obrigação acessória autônoma. São várias e reiteradas as decisões nesse sentido, inclusive por parte do Superior Tribunal de Justiça. A título de ilustração, transcreve-se a seguir ementa de acórdão exarado por essa e. Corte em 2010:

*TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. 1. A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que **os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.** Precedentes. 2. Recurso especial não provido. (STJ, Segunda Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL – 1129202, Data da Publicação: 29/06/2010) (Destacou-se.)*

No tocante à jurisprudência administrativa relativa à matéria sob exame, há julgados bem recentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) negando a aceitação da denúncia espontânea para a infração em foco, independentemente de ter havido prévio procedimento por parte da Receita Federal, com base na Súmula CARF nº 49, que tem o seguinte teor:

Súmula CARF nº 49: A denúncia espontânea (art. 138 do Código Tributário Nacional) não alcança a penalidade decorrente do atraso na entrega de declaração.

É o caso, por exemplo, do Acórdão nº 3201-001.151, publicado em 30/9/2014, cuja ementa relativa à questão sob exame assim dispõe:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

[...]

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

Não se afasta a multa pela não prestação de informação sobre veículo ou carga nele transportada, ainda que tenha sido feito o registro antes do início de qualquer procedimento administrativo ou de fiscalização relacionados com a infração, fundamentandose na aplicação do instituto da denúncia espontânea (artigo 138 do Código Tributário Nacional), pela aplicação da Súmula CARF nº 49.

Destacam-se também as decisões a seguir reproduzidas, que de maneira mais específica afastam a denúncia espontânea para a obrigação em foco, sob o fundamento de que esse instituto não é aplicável a infração caracterizada pela inobservância do prazo estabelecido para o cumprimento de dever instrumental.

Processo nº 11684.000177/2010-61

Acórdão nº 3802-002.967 – 2ª Turma Especial

Sessão de 24 de abril de 2014

ASSUNTO: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

[...]

MULTA REGULAMENTAR. DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A denúncia espontânea não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres instrumentais caracterizados pelo atraso na prestação de informação à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do DecretoLei nº 37/1966, decorrente do art. 40 da Lei nº 12.350/2010. A aplicação deste dispositivo deve-se considerar o conteúdo da “obrigação acessória” violada. Isso porque nem todas as infrações pelo descumprimento de deveres instrumentais são compatíveis com a denúncia espontânea, como é o caso das infrações caracterizadas pelo fazer ou não fazer extemporâneo do sujeito passivo. Nestas a aplicação da denúncia espontânea implicaria o esvaziamento do dever instrumental, que poderia ser cumprido há qualquer tempo, ao alvedrio do sujeito passivo.

Processo nº 11128.007573/2006-48

Acórdão nº 3102-002.187 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de março de 2014

ASSUNTO: OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

[...]

MULTA REGULAMENTAR. INFRAÇÃO ADUANEIRA. INFORMAÇÃO EXTEMPORÂNEA DA CARGA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. IMPOSSIBILIDADE.

1. O instituto da denúncia espontânea é incompatível com o descumprimento extemporâneo de obrigação acessória concernente à prestação de informação ou entrega de documentos à administração aduaneira, uma vez que tal fato configura a própria infração.

2. A multa por atraso na prestação de informação, no Siscomex, sobre dados de embarque de mercadoria exportada não é passível de denúncia espontânea, porque o fato infringente consiste na própria denúncia da infração.

Observa-se que também há decisões acatando a denúncia espontânea para a infração sob exame, mas a maioria se fundamenta apenas na alteração do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966 trazida pela Lei nº 12.350/2010, que estendeu a

aplicação desse instituto às penalidades de natureza administrativa. Não é mencionado se foram atendidos os pressupostos de admissibilidade próprios desse instituto, os quais são inerentes à natureza dele.

*Algumas decisões utilizam como justificativa, também, o fato de a denúncia ter sido apresentada antes do início de procedimento fiscalizatório. Todavia, o parágrafo único do art. 138 do CTN dispõe expressamente que ela deve ser anterior a “**qualquer procedimento administrativo** ou medida de fiscalização relacionados com a infração”. Ou seja, não é apenas o início de fiscalização que inibe a aplicação da denúncia espontânea.*

*Não foi localizada nenhuma decisão acatando o referido instituto que adentrasse na análise quanto à eficácia da denúncia. Aparentemente está sendo considerado que não é necessário reverter o prejuízo causado pela infração. Ou seja, se a mesma for comunicada ao Fisco antes de este tomar qualquer atitude, o infrator não precisará pagar a multa cominada **nem sanar os danos causados**. Esse entendimento não se ajusta à concepção da denúncia espontânea, que pressupõe a ausência de perdas para o ente afetado pela irregularidade denunciada.*

Diante do exposto, rejeita-se a alegação de denúncia espontânea, eis que não foram atendidos os pressupostos de admissibilidade próprios desse instituto.

Conforme se verifica dos termos da decisão acima transcrita, da qual não podemos nos furtar de compactuar, ao caso em comento não se aplica o instituto da denúncia espontânea.

Importante acrescentar apenas que a súmula CARF Nº. 126 dispõe de forma mais apropriada a matéria em debate, vejamos:

Súmula CARF n.º 126: A denúncia espontânea não alcança as penalidades infligidas pelo descumprimento dos deveres instrumentais decorrentes da inobservância dos prazos fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para prestação de informações à administração aduaneira, mesmo após o advento da nova redação do art. 102 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei nº 12.350, de 2010.

A recorrente, CEVA FREIGHT MANAGEMENT DO BRASIL LTDA, realizou as alterações das informações em informações em **03/09/2010** enquanto que a atracação ocorreu em **17/08/2010**, logo, posterior à formalização da entrada do veículo.

No presente caso, a informação prestada foi protocolada após a formalização da entrada do navio, não caracterizando a denúncia espontânea por expressa determinação do parágrafo 3º do artigo 683 do Regulamento Aduaneiro.

Art. 683. A denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento dos tributos dos acréscimos legais, excluirá a imposição da correspondente penalidade ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, caput](#), com a redação dada pelo

Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º; e [Lei nº 5.172, de 1966, art. 138, caput](#).

§ 1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, § 1º](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - no curso do despacho aduaneiro, até o desembaraço da mercadoria; ou

II - após o início de qualquer outro procedimento fiscal, mediante ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, tendente a apurar a infração.

§ 2º A denúncia espontânea exclui somente as penalidades de natureza tributária ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 102, § 2º](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

§ 3º Depois de formalizada a entrada do veículo procedente do exterior não mais se tem por espontânea a denúncia de infração imputável ao transportador.

Nesse sentido, há de ser afastada qualquer hipótese de nulidade do acórdão proferido pela delegacia já que restou demonstrado que a matéria foi tratada e da mesma forma há de ser ratificado o seu entendimento, conforme acima relatado.

II - Tipicidade e ausência de lesão ao princípio da legalidade.

Defende o recorrente que não há previsão legal para a aplicação da multa imposta e por essa razão houve ofensa ao princípio da legalidade.

Conforme já mencionado, o atraso na prestação das informações necessárias ao despacho aduaneiro é fato consumado. De maneira simplória podemos dizer que tal conduta esta tipificada no Decreto Lei 37/1966 e normatizada na Instrução Normativa SRF 800/2007.

O arcabouço legislativo e normativo se complementa, sendo certo que a própria lei autoriza que a Receita Federal estipula formas e prazos para operação aduaneira. Vejamos:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas:

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais):

*e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, **na forma e no prazo estabelecidos** pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga; e*

Dessa forma, uma vez constatada a ocorrência do fato típico previsto na hipótese de incidência legalmente estabelecida, a norma deve ser aplicada, sob pena de caracterizar infração funcional. É o que dispõem os artigos 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e 116, III, da Lei nº 8.112/1990:

DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.

Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

LEI Nº 8.112, DE 11 DE DEZEMBRO DE 1990

Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais.

Art. 116. São deveres do servidor:

[...]

III - observar as normas legais e regulamentares;

Aqui deve-se ser exaltado o entendimento da Delegacia Regional em seu julgamento quando mencionou que "**Da Inviabilidade de o Julgador Administrativo Afastar a Aplicação de Norma em Pleno Vigor em Razão de Suposta Ofensa aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade.**"

Nessa esteira, conclui-se que a conduta da recorrente encontra previsão legal de penalidade de multa que esta em vigor no ordenamento jurídico e, de forma alguma, caracteriza ausência de tipicidade. **Argumento que merece ser rejeitado.**

III - Da ausência de prescrição.

Alega o recorrente que aplica-se ao caso o art. 22 da Lei nº 9.611/1998, levando-se em conta os princípios da especialidade das leis e da praticidade tributária. O referido dispositivo fixa o prazo de um ano, contado a partir da descarga da mercadoria no porto de destino, para a propositura de ação judicial contra o agente que deixar de cumprir responsabilidades decorrentes do transporte multimodal.

Tal argumentação não merece prosperar visto que o decreto-Lei nº 37/1966, que instituiu a multa sob exame, é cristalino ao estabelecer que a contagem do prazo prescricional só se inicia a partir da constituição definitiva do crédito correspondente, consoante dispõe seu art. 140:

Art. 140 - Prescreve em 5 (cinco) anos, a contar de sua constituição definitiva, a cobrança do crédito tributário. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Tal disposição reflete a determinação contida no art. 174³ do Código Tributário Nacional (CTN), que é a norma formalmente apta para disciplinar esse tema, pois se

³ Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

trata de matéria reservada à lei complementar, conforme preconiza o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Além desse aspecto, o art. 22 da Lei nº 9.611/1998, citado pela impugnante para defender a incidência da prescrição no presente caso, diz respeito à relação entre o operador de transporte multimodal e seu contratante. Basta ver que o mencionado dispositivo está inserido no capítulo IV da referida Norma, que assim dispõe em seus arts. 11, 22 e 23:

CAPÍTULO IV

DA RESPONSABILIDADE

Art. 11. Com a emissão do Conhecimento, o Operador de Transporte Multimodal assume perante o contratante a responsabilidade:

I - pela execução dos serviços de transporte multimodal de cargas, por conta própria ou de terceiros, do local em que as receber até a sua entrega no destino;

II - pelos prejuízos resultantes de perda, danos ou avaria às cargas sob sua custódia, assim como pelos decorrentes de atraso em sua entrega, quando houver prazo acordado.

[...]

*Art. 22. As **ações judiciais** oriundas do não cumprimento das responsabilidades decorrentes do transporte multimodal deverão ser intentadas no prazo máximo de um ano, contado da data da entrega da mercadoria no ponto de destino ou, caso isso não ocorra, do nonagésimo dia após o prazo previsto para a referida entrega, sob pena de prescrição.*

Art. 23. É facultado ao proprietário da mercadoria e ao Operador de Transporte Multimodal dirimir seus conflitos recorrendo à arbitragem.

Outro ponto que merece destaque é que o artigo 22, citado acima, refere-se a **ação judiciais** e no presente caso ainda estamos no âmbito administrativo.

Portanto, enquanto o crédito referente à multa em foco estiver sendo discutido na via administrativa, a Fazenda Pública não poderá exigí-lo, uma vez que a impugnação é causa suspensiva da exigibilidade, nos termos do art. 151 do CTN⁴.

Há de se ressaltar que, no período que medeia entre a constituição do crédito e a preclusão para a impugnação administrativa ao débito (ou até que seja decidida definitivamente), não corre nenhum prazo, seja decadencial, pois o crédito já se encontra constituído, seja o prescricional, por estar suspensa a exigibilidade do crédito tributário (artigo 151, III, do CTN). Logo esse argumento não merece prosperar, assim, **rejeita-se a alegação de prescrição suscitada pela recorrente.**

IV - Ausência de lesão aos princípios da hierarquia das leis e individualização da pena.

A recorrente alega que houve ofensa ao princípio da hierarquia das normas quando da aplicação da IN 800/2007, fazendo as vezes de lei ordinária, já que ela deveria apenas regulamentar assunto interno da SRF. Prossegue argumentando que houve ofensa aos princípios da separação dos poderes já que o executivo não poderia "legislar".

O argumento acima resta superado pelas razões já expostas no item II, no qual relatamos que o Decreto Lei autoriza que a Receita Federal normatize as formas e prazos das operações aduaneiras. É dispensável aqui relatar novamente o que diz o artigo 107, IV, "e" do Decreto Lei 37/1966.

Como facilmente se depreende da leitura do texto legal, a lei ordinária é um caso típico de norma aberta que transfere à regulamentação posterior as hipóteses de sua aplicação. Lá esta expresso, literalmente, que a multa será aplicada: "por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, **na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal.**

Outrossim, entende-se que a adequação das normas aqui examinadas já foram objeto de análise das autoridades competentes para sua emissão. O inconformismo quanto a esse aspecto só poderia ser apreciado pelo Poder Judiciário, em razão do princípio da unidade de jurisdição que vigora em nosso ordenamento jurídico.

Aliás, sobre o tema, importante mencionar o diz a súmula CARF Nº2.:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nesse sentido, o inconformismo com o enquadramento legal, no que se refere a sua harmonia com os ditames constitucionais, no qual foi embasado o auto de infração deve ser objeto de recurso direcionado ao judiciário por via própria e por essa razão **deixo de dar provimento esse argumento.**

V - Do prejuízo à Fazenda Nacional

Argumenta a recorrente que a sua conduta não acarretou prejuízo ao controle aduaneiro, uma vez que as informações foram prestadas com suficiente antecedência à chegada

⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

do navio, o que comprova que a autuada não agiu com o intuito de cometer qualquer infração. Sendo assim, a aplicação de multa, nesse(s) caso(s), ofende aos princípios regentes da administração pública, especialmente o da razoabilidade e da proporcionalidade. Deve ser observado o disposto no art. 112 do CTN⁵.

Em relação aos argumentos de que o atraso na prestação de informações não prejudicou o controle aduaneiro e de que não houve a intenção de praticar nenhuma irregularidade, deve-se ressaltar que, tratando-se de infração à legislação aduaneira, a responsabilidade é de natureza objetiva, sendo dispensável investigar a ocorrência de dolo ou culpa do agente, bem como a extensão do dano causado.

Dessa forma, como a informação exigida não foi prestada na forma e no prazo legalmente estabelecidos, fato reconhecido pela própria impugnante, independentemente do tempo de atraso ou da vontade do agente, a infração está configurada, sendo aplicável a multa a ela cominada. É o que dispõe o art. 94, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/1966, *in verbis*:

Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

[...]

*§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração **independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.** (Destaque na reprodução.)*

A título de esclarecimento cabe informar que o atraso na prestação das informações exigidas pela Receita Federal referentes ao transporte internacional de cargas compromete a prévia análise de risco das operações envolvidas.

Assim, o controle aduaneiro ficaria prejudicado, o que poderia acarretar atraso no desembaraço da mercadoria, ou a liberação dela sem a identificação de possível irregularidade. Ademais, tratando-se de obrigação vinculada a prazo certo, a inobservância do prazo já consuma a infração, independentemente da dimensão do prejuízo causado.

Conclui-se que os prazos foram estabelecidos pela necessidade prévia de conhecimento e análise das informações relativas as operações aduaneiras e a indisponibilidade dessas informações por si só já caracteriza prejuízo vez que não colaboram com a fiscalização.
Argumento a qual nego provimento.

VI - Da legitimidade passiva.

⁵ Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Alega o recorrente que responsabilidade pela prestação de informação fora do prazo é do armador e os prazos estabelecidos na IN RFB nº 800/2007 não se aplicam à impugnante, que atuou como agente de carga, atividade que não se confunde com a de transportador, a quem são dirigidas as regras da referida IN. A classificação da impugnante como transportador distorce conceitos de direito privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110⁶ do CTN.

Para reforçar esse entendimento, a impugnante argumenta que a fiscalização não observou os princípios da hierarquia das leis – ao aplicar disposições de Instrução Normativa que não são compatíveis com as constantes no Decreto nº 6.759/2009 (art. 31), e da tipicidade tributária – pois não aplicou a multa imposta de acordo com o modelo pré-estabelecido pela lei em sentido estrito, inclusive no tocante à individualização da pena. Dessa forma teria agido com excesso de discricionariedade, consoante trecho da impugnação a seguir reproduzido:

32.- É ressabido que interpretar uma lei é uma coisa, mas ir além dos seus termos é outra completamente diferente. Todo fiscal é um escravo da lei, não pode fugir dos seus termos, em suma, sua discricionariedade encontra limite na letra da lei; quando muito, pode interpretar leis dúbias. Mas o caso não trata de lei dúbia, na medida em que não há dúvida no art. 31 do Decreto no. 6.759/2009 quando determina como ente responsável pela prestação de informações o TRANSPORTADOR.

Tal alegação não merece prosperar. A Instrução Normativa RFB nº 800/2007 tem fundamento legal no art. 37 do Decreto-Lei nº 37/1966 (que foi recepcionado pela Constituição com força de lei), conforme se reproduz:

Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

*§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, **consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos**, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)*

O art. 31⁷ do Decreto nº 6.759/2009 reproduz esses dispositivos e acrescenta uma regra a mais em relação à comunicação da existência, no veículo, de mercadorias ou pequenos volumes de fácil extravio.

⁶ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

⁷ Art. 31. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 37, caput, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77).

A IN RFB nº 800/2007, por uma questão de técnica legislativa, utiliza a palavra transportador **para se referir a todos os intervenientes que especifica como tal**. Esse termo é utilizado como gênero, cujas espécies abrangidas estão indicadas na própria norma, assim como as características essenciais que as enquadram nessa condição. Vê-se que não há nenhuma equiparação ilegal ou atribuição de responsabilidade que a lei em sentido estrito já não o tenha feito.

A referida IN é clara ao tratar desse aspecto, consoante demonstram os dispositivos a seguir reproduzidos:

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa define-se como:

[...]

V - transportador, a pessoa jurídica que presta serviços de transporte e emite conhecimento de carga;

[...]

§ 1º Para os fins de que trata esta Instrução Normativa:

[...]

IV - o transportador classifica-se em:

a) empresa de navegação operadora, quando se tratar do armador da embarcação;

b) empresa de navegação parceira, quando o transportador não for o operador da embarcação;

c) consolidador, tratando-se de transportador não enquadrado nas alíneas "a" e "b", responsável pela consolidação da carga na origem; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.473, de 2 de junho de 2014)

d) desconsolidador, no caso de transportador não enquadrado nas alíneas "a" e "b", responsável pela desconsolidação da carga no destino; e (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.473, de 2 de junho de 2014)

e) agente de carga, quando se tratar de consolidador ou desconsolidador nacional; (Destaques na reprodução.)

Conforme bem ressaltado pela Delegacia Regional no acórdão que enfrentou a impugnação do caso sob análise a autuada é parte legítima para suportar a autuação, vejamos:

"A autuada tem importante participação no serviço de transporte, pois é responsável pela emissão dos conhecimentos

§ 1o Ao prestar as informações, o transportador, se for o caso, comunicará a existência, no veículo, de mercadorias ou de pequenos volumes de fácil extravio.

§ 2o O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário também devem prestar as informações sobre as operações que executem e as respectivas cargas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 37, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 77).

de carga agregados referentes aos conhecimentos genéricos em que consta como consignatária. Tal providência é indispensável para que os destinatários finais de cada carga possam declará-las e retirá-las e, diferentemente do que aduz a impugnante, deve ser realizada antes da nacionalização da carga. Acaso a autuada não estivesse vinculada às regras da IN RFB nº 800/2007, essa etapa do transporte ficaria sem disciplinamento e a citada norma perderia eficácia, pois pouco adiantaria estabelecer prazos para a prestação de informações sobre as cargas transportadas, se qualquer um dos intervenientes responsável por prestar os dados exigidos não estiver vinculado a esses prazos."

Corroborando esse entendimento, o tipo infracional em que foi enquadrada a conduta da autuada inclui expressamente o agente de carga, como se pode constatar da leitura do art. 107, IV, "e", do Decreto-Lei nº 37/1966, com redação dada pela Lei nº 10.833/2003, a seguir reproduzido:

Art. 107. Aplicam-se ainda as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

[...]

IV - de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais): (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 29.12.2003)

[...]

*e) por deixar de prestar informação sobre veículo ou carga nele transportada, ou sobre as operações que execute, **na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, aplicada à empresa de transporte internacional, inclusive a prestadora de serviços de transporte internacional expresso porta-a-porta, ou ao agente de carga;** e (Destques não constam no original.)*

A autuada relata que era responsável pela desconsolidação da carga, conforme informou a fiscalização. Dessa forma, **cabia a ela emitir os conhecimentos eletrônicos agregados (Bill of Lading House – HBL)** referentes às cargas cujos conhecimentos genéricos (*Bill of Lading Master – MBL*) a indicavam como consignatária. E é justamente por ter sido a autuada quem emitiu o(s) CE que deu(ram) ensejo ao lançamento que ela consta nele(s) como **“Transportador ou representante”**, conforme comprova a documentação acostada aos autos. Assim, não há defeito na individualização da pena imposta no lançamento.

A desconsolidação da carga pelo agente de carga está disciplinada no art. 18 da IN RFB nº 800/2007, que tem o seguinte teor:

Art. 18. A desconsolidação será informada pelo agente de carga que constar como consignatário do CE genérico ou por seu representante.

§ 1º O agente de carga poderá preparar antecipadamente a informação da desconsolidação, antes da identificação do CE como genérico, mediante a prestação da informação dos

respectivos conhecimentos agregados em um manifesto eletrônico provisório.

§ 2º O CE agregado é composto de dados básicos e itens de carga, conforme relação constante dos Anexos III e IV.

§ 3º A alteração ou exclusão de CE agregado será efetuada pelo transportador que o informou no sistema. (Destques não constam no original.)

A argumentação de que a atividade da autuada é subsidiária em relação à da empresa de navegação operadora da embarcação, não tem amparo legal, há entendimento dominante no sentido de que a responsabilidade é solidária, se assim não fosse não teria a própria recorrente realizado o registro das informações no sistema.

Nesse sentido dispõe literalmente o art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966⁸ que a responsabilidade por infração à legislação aduaneira se estende a todos que tenham concorrido para a infração, solidariamente, seja o agente de carga, seja o armador.

Observa-se que, conforme demonstrado anteriormente, a definição da autuada como responsável pela prestação da informação cujo atraso deu ensejo ao lançamento não suscita dúvida, fato que exclui a observância do art. 112⁹ do CTN, como solicitou a impugnante.

Cabe observar, ainda, que a utilização do termo transportador em sentido genérico não configura nenhuma ofensa ao art. 110 do Código Tributário Nacional¹⁰, o argumento suscitado contempla a conveniência do recorrente que se apega em interpretações fora do contexto, desconsiderando definição literal da legislação específica que regula a matéria sob exame.

Diante do exposto, considera-se improcedente a alegação de ilegitimidade passiva.

III - Da Ausência de Base Legal para Relevação de Multa no Julgamento Administrativo

De forma alternativa requereu o recorrente a relevação da multa ou sua redução.

⁸ Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

⁹ 6 Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

¹⁰ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A instância julgadora administrativa não detém competência para relevar, total ou parcialmente, multa submetida a julgamento, nem para reduzi-la, visto que o valor estipulado decorre de lei.

A lei admite a possibilidade de relevação de penalidade relativa a infração que não tenha resultado em falta ou insuficiência no recolhimento do imposto, nas hipóteses que enumera, mas se trata de atribuição do Ministro da Fazenda, consoante dispõe o art. 736 do Decreto nº 6.759/2009, in verbis:

Art. 736. O Ministro de Estado da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo (Decreto-Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969, art. 4º, caput):

I - a erro ou a ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato; ou

II - a equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade poderá ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal (Decreto-Lei nº 1.042, de 1969, art. 4º, § 1º).

§ 2º O Ministro de Estado da Fazenda poderá delegar a competência que este artigo lhe atribui (Decreto-Lei nº 1.042, de 1969, art. 4º, § 2º).

Tal competência, instituída pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 1.042/1969, foi delegada ao Secretário da Receita Federal (Portaria MF nº 214/1979) que, por sua vez, a subdelegou ao Subsecretário de Tributação e Contencioso, por meio da Portaria RFB nº 268/2012.

Assim, nego provimento ao pedido de relevação da penalidade aplicada, em razão da falta de competência legal deste órgão julgador para apreciar a matéria, o que não impede que o mesmo seja novamente formulado perante a autoridade competente.

VII - Dispositivo

Do exame dos autos o que se verifica é que a recorrente não trouxe nenhum argumento suficiente a eximi-la da multa imposta, também não contestou, por meio de provas os fatos narrados pela autoridade fiscal, diferentemente da fiscalização, que instruiu o auto de infração com documentos. O sujeito passivo se limitou à argumentações genéricas, razão pela voto para conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar e no mérito negar-lhe provimento com base na fundamentação acima.

É o meu entendimento.

Márcio Robson Costa - Relator

Processo nº 10909.720515/2013-82
Acórdão n.º **3003-000.009**

S3-C0T3
Fl. 203
