



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

Processo n° 10921.000841/2008-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.462 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2017
Matéria AI - ADUANA
Recorrente OCEANUS-AGÊNCIA MARÍTIMA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 23/04/2004 a 03/08/2004

PRESTAÇÃO DE DADOS DE EMBARQUE DE FORMA INTEMPESTIVA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

A prestação de informação de dados de embarque, de forma intempestiva, por parte do transportador ou de seu agente é infração tipificada no artigo 107, inciso IV, alínea "e" do Decreto-Lei 37/66, com a nova redação dada pelo artigo 61 da MP 135/2003, que foi posteriormente convertida na Lei 10.833/2003.

ATIPICIDADE DA CONDUTA. INOCORRÊNCIA.

A infração cometida no caso concreto está prevista nos artigos 37 e 107, IV, "e", ambos do Decreto-Lei 37/66, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei 10.833/04 c/c art. 44 da IN/SRF 28/94, com a redação dada pela IN/SRF 510/05.

AGENTE MARÍTIMO. REPRESENTANTE DO TRANSPORTADOR ESTRANGEIRO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Respondem pela infração à legislação aduaneira, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para a sua prática.

FALTA DE ELEMENTO ESSENCIAL. INOCORRÊNCIA.

A ausência de informações ou informações prestadas a destempo prejudicam o controle aduaneiro, e de modo finalístico, o Erário, nos termos do artigo 237 da Constituição Federal de 1988, de modo que no caso concreto não há violação ao artigo 113, § 2º do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencido o Conselheiro André Henrique Lemos (relator), sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida. O Conselheiro Hécio Lafeté Reis acompanhou a divergência pelas conclusões.

ROSALDO TREVISAN – Presidente.

ANDRÉ HENRIQUE LEMOS - Relator.

FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA - Redator Designado.

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, cujo nascedouro se deu por meio de Auto de Infração que exige da contribuinte a multa pelo atraso na prestação de informações sobre veículo ou carga nele transportada, penalidade prevista no art. 107, inciso IV, alínea "e", do DL 37, de 1966, cuja redação foi alterada pela Lei 10.833, de 2003.

No caso concreto, foi impingida a referida multa, referente a apuração de 19 (dezenove) atracções de navios com registros intempestivos dos dados de embarque, ou seja, informadas após 7 (sete) dias da data de embarque, conforme noticia o Auto de Infração, fl. 06, do presente PAF e a lista das várias Declarações de Despachos de Exportações - DDE's (fls. 08 e 09), as quais correspondem aos fatos geradores de 23/04/2004 a 03/08/2004 (fl. 06).

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou impugnação, tecendo os seguintes argumentos:

Em preliminares:

a) ausência de tipicidade, vez que não deixou de prestar informações, bem como não é uma empresa de transporte internacional, tampouco um agente de carga, não havendo hipótese para seu enquadramento e não se prestando o art. 107, IV, "e" do DL 37/66 para este desiderato.

b) ilegitimidade passiva, não podendo figurar no pólo passivo da autuação, posto que é mera agência de navegação marítima, age em nome do Armador e com este não se confunde, logo, não pode responder pessoalmente por eventuais tributos e/ou obrigações acessórias devidos com base no DL 37/66.

Colacionou jurisprudência do E. STF (RE 87.138, de 1979); Súmula 192, do extinto TFR e também precedentes do STJ (AGREsp. 2003/0158638-5/PE, de 2004, REsp. 223836/RS, de 2005, REsp. 148683/SP, de 1998, REsp. 132.624/SP, de 2000, REsp. 724.295/PE, de 2005, REsp. 170997/SP, de 2005 e REsp. 640.895/PR, de 2004).

No mérito:

c) a inexistência de prazo expressamente previsto à época da suposta infração, disse que à época dos fatos geradores o artigo 37 c/c o artigo 44, ambos da IN/SRF 28/94 não fixavam prazo certo para prestar informações, o que somente fora feito com a edição da IN/SRF 510, de 14/02/2005, razão pela qual a multa não deve ser aplicada ao caso concreto.

d) a ausência de embaraço à fiscalização, pois o atraso não pode ser interpretado como embaraço, situação esta que carece de motivação da autuação.

e) ofensa aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, na medida em que o afastamento da multa é medida administrativa que se impõe, vez que não se está diante de fraude, má-fé ou mesmo tentativa de burlar ou causar qualquer embaraço à fiscalização, já que todos os registros dos dados de embarque foram realizados.

A DRJ/FLN apreciando todos os argumentos da contribuinte, manteve a autuação.

Irresignada com a referida decisão, interpôs a contribuinte, recurso voluntário, basicamente repisando os argumentos asseverados em sua impugnação.

Julgando o feito, a E. Turma deu provimento ao recurso voluntário, aplicando a denúncia espontânea para afastar a exigência da multa em comento.

Cientificada do acórdão mencionado o Representante da Fazenda Nacional interpôs recurso especial suscitando divergência quanto à exoneração da penalidade em comento por aplicação da denúncia espontânea prevista no art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37/1966, com a nova redação dada pela Lei 12.350, de 2010, defendendo que é inaplicável o instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de obrigação acessória.

O recurso foi admitido por intermédio de despacho do Presidente da Câmara recorrida, e o contribuinte não apresentou contrarrazões.

A matéria submetida à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF restringiu-se, exclusivamente, à possibilidade de aplicar a denúncia espontânea após a alteração promovida pela Lei 12.350/2010, para afastar a exigência da multa pelo atraso na prestações de informações sobre veículo ou carga nele transportada.

Em sede do recurso excepcional, aplicou-se a sistemática prevista nos §§ 1º a 3º do art. 47 do RICARF (recursos repetitivos), dando-se provimento parcial ao recurso

interposto pela Fazenda Nacional, por voto de qualidade, para considerar inaplicável ao caso o instituto da denúncia espontânea ao caso concreto (art. 138 do CTN e art. 102 do DL 37/66), pois este não alcança as penalidades exigidas pelo descumprimento do dever instrumental caracterizado pelo atraso na prestação de informação à Administração.

Citou o voto do relator-presidente, precedente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção, acórdão 3102-00.988, bem como o proferido no acórdão 3802-002.314, e ainda, nos autos da AC 5005999-81.2012.404.7208/SC, da 2ª Turma do TRF da 4ª Região.

Ato contínuo, decidiu que a denúncia espontânea é questão prejudicial de mérito, impedindo o julgamento das demais questões, devendo o processo retornar à instância *a quo* para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação da E. CSRF.

Em razão disso, deu-se ciência da decisão ao contribuinte, e após, ascenderam os autos para manifestação do Colegiado desta 3ª Seção quanto aos demais argumentos expendidos pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Henrique Lemos, relator

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

A questão se restringe na autuação fiscal, por ter a Recorrente, supostamente, infringido o art. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37/1966, com a nova redação dada pela Lei 12.350, de 2010, ou seja, tivera a Recorrente prestado informações no Siscomex, referente ao embarque no prazo superior a 7 (sete) dias como exige o ordenamento.

Como se viu, o argumento da denúncia espontânea foi enfrentado e julgado em desfavor do contribuinte-recorrente por decisão da E. CSRF, restando a análise dos demais temas, quais sejam:

- 1) Ilegitimidade passiva (já relatado).
- 2) Do não enquadramento da multa prevista na alínea "e", IV, art. 107, do DL 37/66 (ausência de tipicidade), também já relatado.
- 3) falta de elemento essencial para a validade da autuação - disse o Recorrente que não há no caso concreto um fim específico e próprio que justificasse a penalidade, a teor do art. 113, § 2º do CTN, sendo faltante o elemento essencial da finalidade "no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos", não restando qualquer prejuízo arrecadatário ou fiscalizatório.

O recurso voluntário merece prosperar em parte, somente no tocante à aplicação da multa no tempo, respeitando a vigência da Instrução Normativa 510, de 15/02/2005, como se perceberá a seguir.

Quanto à legitimidade, entendo que os artigos 95, I do DL 37/66 c/c o artigo 135, II, do CTN, resolvem a questão, respectivamente:

"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.

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

"Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;(..."

Deste modo, na condição de agência marítima e mandatário do transportador estrangeiro, a Recorrente estava obrigada a prestar, tempestivamente, as informações no Siscomex, e assim não procedendo, cometeu a infração contida na alínea "e" do inciso IV do artigo 107 do DL 37/66, com a redação dada pelo artigo 77 da Lei 10.833/2003, respondendo, pessoalmente pela infração em comento.

A Recorrente cita a Súmula 192 do extinto Tribunal Federal de Recursos:

"O agente marítimo, quando no exercício exclusivo das atribuições próprias, não é considerado responsável tributário, nem se equipara ao transportador para efeitos do Decreto-Lei nº 37, de 1966."

Esta Súmula restou superada ao longo do tempo, mormente pela redação do artigo 32, I do DL 37/66, dada pelo DL 2.472/1988 e do inciso II, do parágrafo único do mesmo artigo, dada pela MP 2158-35/2001:

"Art . 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. É responsável solidário: .(Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)"

Demais disso, a solidariedade tributária passiva está contida nos artigos 121, parágrafo único, II, 124, I e II e 128, todos do CTN, respectivamente, a saber:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a **responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação." (grifei).*

A referida Súmula 192 do TFR também restou superada pela decisão do REsp 1.129.430/SP, relator ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJE de 14/12/2010, julgado em sede de recurso repetitivo, o qual assentou que o agente marítimo, no exercício exclusivo de atribuições próprias, no período anterior à vigência do Decreto-Lei nº 2.472/88 (que alterou o art. 32, do Decreto-Lei nº 37/66), não ostentava a condição de responsável tributário, porque inexistente previsão legal para tanto. Todavia, a partir da vigência do Decreto-Lei nº 2.2472/88 já não há mais óbice para que o agente marítimo figurasse como responsável tributário.

Ademais, para os 2 (dois) primeiros argumentos tecidos pela Recorrente em seu voluntário, este E. Tribunal em inúmeros precedentes idênticos ao caso concreto já teve a oportunidade de se manifestar, mantendo as autuações, dentre outros, os acórdãos 3302-002.733, 38-02-003.962, 3403-003.252, 3802-001.127 e 3302-002.732.

Por economia, cito apenas a ementa do acórdão 3301-002.972 (17/06/2016):

"Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 AGENTE MARÍTIMO. LEGITIMIDADE PASSIVA. Por expressa determinação legal, o agente marítimo, representante do transportador estrangeiro no País, é responsável solidário com este em relação à exigência de tributos e penalidades decorrentes da prática de infração à legislação tributária. O agente marítimo é, portanto, parte legítima para figurar no polo passivo do auto de infração.

REGISTRO NO SISCOMEX DOS DADOS DE EMBARQUE. PRAZO. O registro dos dados de embarque no Siscomex em prazo superior a 7 dias, contados da data do efetivo embarque, para o transporte marítimo, caracteriza a infração contida na alínea "e", inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei nº 37/66.

Recurso de Ofício negado e Recurso Voluntário negado."

Demais disso, impende consignar que a Recorrente, sendo parte em outros Processos Administrativos Fiscais - PAF - em casos de prestação de informações referente aos embarques, portanto, idênticos ao contido no presente feito -, já obteve manifestação deste E. Tribunal, como são os processos resultantes dos acórdãos 3102-002.072, 3102-002.073, 3102-002.075 e 3102-002.077, cuja ementa abaixo se refere ao primeiro acórdão (sendo as demais no mesmo sentido):

"Assunto: Obrigações Acessória.

Data do fato gerador: 11/06/2008.

Multa pela Prestação de Informações em Desacordo com a Legislação. Agente Marítimo. Responsabilidade.

Agente Marítimo que, em nome próprio, presta informações relativas ao embarque da mercadoria em desacordo com o estabelecido na legislação de regência, responde pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Denúncia Espontânea. Obrigações Acessórias. Descabimento.

As penalidades decorrentes do descumprimento de obrigação acessória não se beneficiam da excludente de responsabilidade fixada no art. 138 do CTN.

Cobrança de Multa Isolada. Legalidade.

A incidência de multa isolada, escora (sic) Insurge-se (sic) ainda a recorrente contra a aplicabilidade, em abstrato, das multas que formam a exigência fiscal.

Recurso Voluntário Negado."

Portanto, no tocante às arguições de ilegitimidade passiva e atipicidade da conduta não tem razão a Recorrente.

O terceiro argumento articulado pela Recorrente diz respeito a falta de elemento essencial, defendendo que o descumprimento do prazo não representaria qualquer prejuízo à arrecadação ou fiscalização dos tributos.

O artigo 237 da Constituição Federal de 1988, dispõe:

"Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda."

Vê-se que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior são essenciais à defesa dos interesses do Erário nacional, portanto, este os bens jurídicos tutelados, não podendo o descumprimento da obrigação acessória, nesta hipótese, se sobrepôr àqueles.

Neste particular fora o voto proferido no acórdão 3102-002.073.

Por estas razões, não há violação ao artigo 113, § 2º do CTN, como afirma a Recorrente.

Por fim, entendo que a autuação deve ser cancelada com relação aos fatos geradores até o dia 15/02/2005, dia em que entrou em vigor a Instrução Normativa SRF 510/2005, vez que até esta data não existia no ordenamento ato regulamentar fixando prazo para prestar informações acerca dos embargos, ou seja, dar eficácia ao at. 37 do DL 37/66, com a redação dada pela Lei 10.833/2003.

O artigo 37 da IN/SRF 28, de 27/04/1994 (DOU de 28/04/1994, seção 1, pág. 6167), não precisava o prazo para prestar as informações:

"Art. 37. Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria, o transportador registrará os dados pertinentes, no SISCOMEX, com base nos documentos por ele emitidos." (grifei).

A precisão sobreveio com a alteração do mencionado texto normativo por meio da redação do artigo 1º da IN/SRF nº 510, de 14/02/2005 (Diário Oficial da União, Seção 1, 15/02/2005. p. 21):

"Art. 37. O transportador deverá registrar, no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque da mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de dois dias, contado da data da realização do embarque."

Vê-se, portanto, que somente a partir de 15/02/2005 é que se fixou prazo para prestar as informações, logo, até esta data não se deve penalizar o contribuinte.

Neste sentido são os votos-condutores dos acórdãos 3202.000.341 e 3102-002.073, este tendo como parte a própria Recorrente, a qual teve seu recurso voluntário provido em parte para afastar a exigência aos embarques anteriores a 15/02/2005, cuja ementa possui o seguinte teor:

"Assunto: Obrigações Acessórias Data do fato gerador: 03/11/2009 Multa pela Prestação de Informações em Desacordo com a Legislação.

Agente Marítimo. Responsabilidade.

Agente Marítimo que, em nome próprio, presta informações relativas ao embarque da mercadoria em desacordo com o estabelecido na legislação de regência, responde pela multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Denúncia Espontânea. Obrigações Acessórias. Descabimento As penalidades decorrentes do descumprimento de obrigação acessória não se beneficiam da excludente de responsabilidade fixada no art. 138 do CTN.

Cobrança de Multa Isolada. Legalidade A incidência de multa isolada, decorrente do descumprimento de obrigação acessória, encontra-se plenamente amparada pela legislação que disciplina o Controle Aduaneiro.

Registro Extemporâneo dos Dados de Embarque na Exportação. Multa do Art. 107, IV, "e" do DL 37/1966 (INsSrf 28/1994 e 510/2005). Vigência e Aplicabilidade.

A expressão “imediatamente após, constante da vigência original do art. 37 da IN SRF no 28/1994, traduz subjetividade e não se constitui em prazo certo e indubitado para o cumprimento da obrigação de registro do prazo de registro dos dados de embarque na exportação. Para os efeitos dessa obrigação, a multa que lhe corresponde, instituída no art. 107, IV, “e” do Decreto-lei no 37/1966, na redação dada pelo art. 77 da Lei no 10.833/2003, somente começou a ser passível de aplicação a partir de fatos ocorridos a partir de 15/2/2005, data em que a IN SRF no 510/2005 entrou em vigor e fixou prazo certo para o registro desses dados no Siscomex.

Recurso Voluntário Provido em Parte.”

À mão de ilustrar, atualmente o prazo é de 7 (sete) dias para se prestar as informações pertinentes ao embarque, a teor da IN/SRF 1.096/2010, que deu nova redação ao multicitado art. 37.

No caso concreto os fatos geradores são de 23/04/2004 a 03/08/2004, devendo ser totalmente cancelado o presente auto de infração.

Com essas considerações, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa referente aos fatos geradores (embarques) anteriores a 15/02/2005 que, no caso concreto abrange todos os fatos geradores da autuação.

André Henrique Lemos

Voto Vencedor

Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, redator designado

Com as vênias de praxe, dissinto do entendimento do eminente Relator no sentido da *exclusão do auto de infração dos fatos geradores anteriores à IN/SRF nº 510, de 15/02/2005*.

Entendeu o Relator que a autuação deve ser cancelada com relação aos fatos geradores até o dia 15/02/2005, posto que, antes desta data, não existia regra fixadora de prazo para se implementar a eficácia do art. 37, do DL nº 37/66, na redação dada pelo art. 77, da Lei nº 10.833/03.

Argúi a relatoria que o art. 37, da IN/SRF nº 28, de 27/04/1994, ao estabelecer que as informações deveriam ser prestadas: "*Imediatamente após realizado o embarque da mercadoria..*", não precisava o prazo para prestar as informações e que a precisão somente sobreveio com a alteração do mencionado texto normativo por meio da redação do art. 1º, da IN/SRF nº 510, de 14/02/2005.

Com essas razões, propôs ao Colegiado fosse dado provimento parcial ao recurso voluntário.

Entretanto, foi correta a fiscalização ao exigir a observância dos prazos de antecedência de prestação de informações, considerando intempestivos os registros dos dados informadas após 7 (sete) dias da data de embarque.

O *caput* do art. 37, da IN/SRF nº 28, de 27/04/1994 determina que "*imediatamente*" após realizado o embarque da mercadoria, o transportador deve registrar os dados pertinentes, no Sistema Siscomex, com base nos documentos por ele emitidos.

Por sua vez, a Notícia Siscomex nº 105, de 27/07/1994, esclareceu que o termo "*imediatamente*" deveria ser interpretado como em até 24 (vinte e quatro) horas. Posteriormente, de acordo com a Notícia Siscomex nº 2, de 07/01/2005, o prazo passou a ser de 7(sete) dias para embarques por via marítima.

Entendeu a divergência não ser adequado o entendimento de que antes da IN/SRF nº 510, de 15/02/2005, não existia regra fixadora de prazo para se implementar a eficácia do art. 37, do DL nº 37/66.

A norma do art. 37, do DL nº 37/66, possui plena eficácia para determinar a **imediate** prestação de informações. Ocorreu que, as Notícias Siscomex supracitadas, apenas, permitiram que os dados exigidos fossem fornecidos com menor antecedência, nos casos, **48 (quarenta e oito) horas** [Notícia Siscomex nº 105/94] e **7 (sete) dias** [Notícia Siscomex nº 2/05], após realizados os embarques, portanto, interpretando a lei tributária que define infrações de maneira mais favorável ao acusado, na linha do que determina o art. 112, do CTN.

Tendo em vista que a Recorrente não forneceu as informações imediatamente após realizados os embarques, tampouco, com a menor antecedência permitida, nos casos, **48 (quarenta e oito) horas** [Notícia Siscomex nº 105/94] e **7 (sete) dias** [Notícia Siscomex nº 2/05], não houve respeito aos prazos de antecedência previstos na legislação de regência em questão.

Então, uma vez descumprida a obrigação acessória, não há como afastar a multa aplicada, pois, decorre de lei específica, na forma do art. 37, do DL nº 37/66, na redação dada pelo art. 77, da Lei nº 10.833/03, não havendo motivos, no caso, para afastar a aplicação ou deixar de observar lei válida.

Assim, penso que a presente exigência fiscal, cujo objetivo é desestimular o descumprimento das obrigações aduaneiras, resulta de adequada subsunção dos fatos às normas que regem a matéria, de modo que não vislumbro argumentos capazes de invalidar o presente auto de infração.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, mantendo-se a exigência fiscal.

Fenelon Moscoso de Almeida