



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10936.720152/2011-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-002.155 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 18 de outubro de 2022  
**Recorrente** AB COMERCIO DE INSUMOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 31/08/2011

**RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES CONCEITUADAS COMO CRIMES.**

A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acatar a preliminar de ilegitimidade passiva, dando provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Antônio Borges, Lara Moura Franco Eduardo e Muller Nonato Cavalcanti Silva. Ausente o Conselheiro Ricardo Piza Di Giovanni.

**Relatório**

Por resumir, adequadamente, os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão da DRJ/SPO:

Trata o presente sobre exigência de crédito tributário no valor de R\$ 7.655,28, formalizado contra AB COMÉRCIO DE INSUMOS LTDA., em 17/10/2011, a título de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, pela impossibilidade de sua apreensão.

No curso do despacho aduaneiro de importação – DI n.º 11/1570122-5, a empresa apresentou documentação adulterada para o desembaraço da mercadoria no Porto Internacional de Sete Quedas, em Guairá/PR; conforme Termo de Constatação n.º 14/2011, o MIC/DTA PY 184733524, emitido e apresentado em 31/08/2011, continha carimbo e assinatura falsos em nome do Sr. Silvio A. Duarte C, funcionário da Aduana Paraguaia, utilizados na retificação de informações no verso do documento.

Regularmente intimado o Sr. MARCOS ANDRÉ MARQUES DA SILVA, como se fosse representante da AB COMÉRCIO DE INSUMOS LTDA. em 26/10/2011 (fl. 22), não se manifestou; encaminhado o processo à DRF/FOZ, para intimar a autuada, esta cientificada em 04/11/2011 (fl. 25), apresentou impugnação de fls. 26/34, em 01/12/2011, alegando, **quanto aos fatos**, que (1) adquiriu em Paraguai, junto a empresa “SILOS PUENTE KYJHA S.A , 750 toneladas de milho em grão – NCM 1005.90.10, conforme DI n.º 1570122-5 – importações de forma fracionada, e (2) sendo a condição de venda firmada no INCOTERM CPT – CARRIAGE PAID TO, em que o **vendedor contrata o frete pelo transporte da mercadoria até o local designado**; (3) o vendedor contratou a empresa TRANSPILATI S/A para efetuar o transporte até a cidade de Cascavel-PR; (4) em 01/09/2011, em continuação às importações fracionadas e constatado que **as informações prestadas no MIC/DTA PY184733524 não estavam corretas**, os responsáveis (transportadora) promoveram a correção e, novamente apresentada (a documentação retificada) a autoridade fiscal entendeu haver irregularidades na correção e apreendeu a carga e autuou a impugnante pela infração ao art. 105, VI, do Decreto-lei n.º 37/66; **quanto ao direito**, (5) alega não poder ser responsabilizada por atos de terceiros que não tenha concorrido para o cometimento da infração – art. 5º, XLV, da CF); (6) a **impugnante é terceira pessoa alheia aos fatos**, e como não era responsável pelo transporte das mercadorias, pois a transportadora fora contratada pela vendedora, cujos documentos apresentaram irregularidades, não cabe a impugnante a responsabilidade, mesmo que solidária; no **mérito**, aduz (7) incabível a autuação da impugnante, porque não deu causa a infração apontada, nem anuído, contribuído, ou ainda ciência dos fatos apontados como irregulares; cita os artigos 3, 7, 8 e 13 da Convenção Internacional que versa sobre Contrato Internacional de Mercadoria por Estradas de Rodagem, de 14 de julho de 1989, bem como, a IN SRF n.º 56/199, que instituiu o MIC/DTA, itens 2 e 2.1, e a IN SRF n.º 58/1991, que instituiu o CRT, itens 3, 6 e 6.1, salientando que a impugnante não adulterou/falsificou documento algum; (8) verificada a irregularidade, devolvido os documentos para o despachante aduaneiro, este repassou para a transportadora que se prontificou em “corrigir”, sendo que **as condições em que se deram a retificação, a impugnante não tem conhecimento**, podendo afirmar que só tomou conhecimento de tais ilícitos somente com a apreensão da mercadoria; (9) a retenção da mercadoria não sendo por sua culpa, a impugnante efetuou a retificação da DI, solicitada em 22/09/2011, para excluir do pagamento que ainda faltava a ser realizado ao exportador/vendedor, carga a qual foi objeto de auto de infração GR 08286; (10) a impugnante atua no comércio exterior há anos e da conduta da impugnante não se pode admitir nem ao menos como co-autora do suposto ilícito, pois em nada contribuiu para os fatos, e os terceiros, que porventura praticaram as irregularidades não agiam em nome da impugnante; pede acolhida a impugnação, cancelando o auto de infração, retirando as anotações porventura realizadas no “radar” da impugnante.

Diante das alegações e devido ilegitimidade da cópia do MIC/DTA, o julgamento foi convertido em diligência, em sessão de 30 de maio de 2019 (fl. 57/58, retornando os autos com anexação de cópias da fatura comercial – invoice n.º 001-002-0000201, de 08/08/2011 (fl. 59), do conhecimento de carga (fl. 60) e do MIV/DTA (fl. 61/62).

Dando continuidade ao relato, ao analisar a impugnação apresentada contra o lançamento, a primeira instância de julgamento decidiu pela conversão do julgamento em diligência à unidade de origem, para que 1. fosse transcritos os dados do MIC/DTA, porque ilegível; 2. juntadas cópias da fatura comercial e do conhecimento de carga.

Intimado o impugnante pela unidade de origem, ao que se conclui, foram atendidas as solicitações do órgão julgador.

Ao final, decidiu-se pela improcedência do recurso administrativo mencionado, sob o argumento de que, sendo as infrações aduaneiras informadas pelo princípio da responsabilidade objetiva e tendo a importadora utilizado documento adulterado no curso do despacho aduaneiro, ainda que não seja responsável pelo transporte da mercadoria, seria legítima a exigência fiscal dirigida ao importador.

O contribuinte foi intimado acerca do Acórdão que julgou a impugnação em 16/10/2019, conforme Aviso de Recebimento – AR, anexado ao presente processo. Na sequência, em 13/11/2019, apresentou Recurso Voluntário como informado no Termo de Análise Solicitação de Juntada, anexado, também, aos autos.

Em fase recursal, o Recorrente aduz em síntese que, consoante voto vencido proferido no âmbito da DRJ, estaria isento quanto aos fatos contidos no Auto de Infração, pois que a responsabilidade seria pessoal do agente (transportador), não podendo esta ser atribuída a terceiros, que não concorreram para a infração.

Alega, ainda, que as mercadorias foram adquiridas junto a empresa vendedora com a Incoterm na modalidade *Carried Paid To – CPT*, na qual o vendedor contrata o frete pelo transporte da mercadoria até o local indicado, prevista na Convenção que versa sobre Contrato de Transporte Internacional de Mercadorias por Estradas e Rodagens, cujos trechos (itens 2, 2.1, 3 e 6), por sua vez, foram citados nas IN SRF n.ºs 56 e 58/1991.

Acrescenta, finalmente, que tendo sido verificada a irregularidade pela autoridade fiscalizadora, a empresa transportadora teria se prontificado a corrigir os campos necessários, mas desconhece em que condições tais retificações se deram, tendo conhecimento dos ilícitos apenas quando da apreensão da mercadorias importadas.

São esses os fatos que se tem a relatar.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3003-002.155 - 3ª Sejul/3ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10936.720152/2011-96

## Voto

Conselheira Lara Moura Franco Eduardo, Relatora.

Encontrando-se satisfeitos os requisitos da tempestividade e, sob o aspecto material, da competência deste Colegiado para a apreciação do Recurso Voluntário, dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de multa imposta em razão da prática da infração de dano ao erário, configurada pela importação mediante utilização de documento falsificado ou adulterado, necessário ao desembaraço aduaneiro.

Início o exame do Recurso Voluntário a partir da preliminar de ilegitimidade passiva suscitada pelo Recorrente, questão central na qual se apoia a tese recursal, posto que se depreende dos autos não haver demais controvérsias a serem objeto de análise pelo Colegiado.

Inclusive, não há debate nos autos em relação ao fato do Manifesto Internacional de Cargas/Declaração de Transito Aduaneiro- MIC/DTA PY 184733524 ter sido adulterado, contendo carimbo e assinatura falsos de funcionário da Aduana Paraguaia, utilizados na retificação de informações.

Prossigo. Da leitura dos autos, verifica-se que as razões expendidas na peça recursal, no sentido da não responsabilidade do importador, coincidem com a conclusão do voto vencido em sede de DRJ.

Todavia, nota-se alguma diferença entre ambos. Enquanto aquelas razões se fundamentam no fato do importador ter contratado terceiro (TRANSPILATI S/A) para que fosse realizado o transporte da mercadoria até o local designado no Brasil, o referido voto vencido foca-se nas disposições contidas no art. 137 do Código Tributário Nacional - CTN, que estabelece responsabilidade pessoal do agente nas situações em que a infração constitua crime, quando o dolo específico seja elementar do tipo ou quando as infrações decorram de direta e exclusivamente de dolo específico, conforme transcrição que se segue:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

O dispositivo em comento destaca uma série de situações em que a pessoa jurídica sofre os danos razão da atuação do sujeito que lhe representa. Por isso, a punição se volta especificamente ao agente que pratica o ato danoso.

Por se tratar de condutas mais graves (há dois ilícitos, de natureza tributária e penal), conclui-se que a norma complementar preconizou que, para estas, fosse adotado o princípio próprio da legislação criminal, relacionado à responsabilidade restrita à pessoa do agente.

Lembrando, a propósito, que a regra geral insculpida no art. 136 do CTN determina que as infrações à legislação tributária, para que se configurem, independem da intenção do agente. Vejamos:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Tanto o art. 136, quanto o 137 do CTN, utilizam a expressão *infrações*, ou seja, referem-se a multas, e não ao pagamento do tributo – obrigação principal. O art. 137, entretanto, traz exceção à regra geral enunciada no art. 136 sobre a objetividade da infração fiscal, posto que a intenção do agente que pratica o ato, nas situações ali colocadas, deve ser considerada para a imposição da multa que lhe corresponde.

Nesse sentido, trago à colação os dizeres de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>1</sup>:

O comum entre os arts. 135 (tributos) e 137 (multas) é a pessoalidade da responsabilidade, a retirada da solidariedade e a necessidade de comprovação efetiva do dolo, obedecido o processo legal para que a infração seja irrogada ao agente, com a exclusão do contribuinte original.

Assim, nos casos em que a infração à legislação tributária seja a um só tempo, conceituada também pela lei penal como crime, fundamental que se perquirira a intenção do agente, ou seja, o dolo. Nessa hipótese, a pessoalidade é a regra. Por conseguinte, afasta-se a solidariedade entre pessoa jurídica e pessoa física (relacionada à obrigação principal), bem como a imposição da multa a pessoas jurídicas, consoante as disposições contidas nos arts. 134 e 135 do CTN<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, Editora Forense, 8ª edição, 2005, p. 757.

<sup>2</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

Ressalte-se que o CTN, como cediço, sendo lei complementar, possui estatura superior às leis ordinárias, decretos-lei e decretos. Assim, suas disposições prevalecem sobre o previsto no Decreto-lei n.º 37/1966 (que dispõe sobre o Imposto de Importação e sobre organização dos serviços aduaneiro); Decreto-lei n.º 1.455/76 (dispõe sobre apreensão de mercadorias e outros assuntos) e Decreto n.º 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), que serviram de base ao lançamento.

Aos autos.

Examinando a INVOICE N.º 001-002-0000201, de fato, verifica-se menção a condição *CPT*, significando que o exportador ficara responsável pelo envio das mercadorias e seu transporte até o Terminal Ferroviário Ferroeste – Cascavel/Paraná, o que inclui os trâmites perante a aduana paraguaia e a remessa da mercadoria ao Brasil.

A infração imputada pela autoridade autuante no lançamento de ofício foi a de Dano ao Erário, capitulada da seguinte forma:

**Decreto-lei n.º 1.455/76**

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

(...)

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas " a " e " b " do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

(...)

**Decreto-lei n.º 37/1966**

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

- 
- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
  - II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
  - III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
  - IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
  - V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
  - VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
  - VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
- Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

(...)

#### **Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro)**

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

(...)

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarço tiver sido falsificado ou adulterado;

(...)

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

(...)

Da leitura dos dispositivos acima, verifica-se que a conduta punível com a multa em foco é correlata à conduta descrita no crime de uso de documento falso, previsto no art. 304, *caput*, do Código Penal, abaixo reproduzido, e não ao crime de falsificação de documento público (como sugerido pelo relator da decisão recorrida), com previsão no art. 297, *caput*, do mesmo diploma<sup>3</sup>.

**Art. 304.** Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302:

Pena - a cominada à falsificação ou à alteração.

Observe-se que a infração punível pela legislação aduaneira (art. 23, inc. IV, do DL 1.455/1976 c/c art. 105, inc. VI do Decreto nº 37/1966) é de dano ao erário configurado através do uso de documento falsificado ou adulterado com fins ao desembarço aduaneiro.

De modo que, tratando-se de crime formal, a dispensar a produção de qualquer resultado, a simples utilização de documento falsificado ou adulterado no desembarço aduaneiro faz surgir duas infrações ao mesmo tempo, à legislação aduaneira e à penal.

---

<sup>3</sup> Falsificação de documento público

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

Nesses casos, de acordo com as disposições do CTN, art. 137, acima citado, a responsabilidade é pessoal do agente, porquanto a infração (dano ao erário por uso de documento falsificado ou adulterado para o desembaraço aduaneiro) se encontra conceituada na lei penal como crime, qual seja, fazer uso de documento falsificado ou adulterado, não sendo possível a responsabilização da pessoa jurídica.

A configuração do ilícito tributário, na situação que se coloca, não dispensa a investigação sobre a existência de dolo, de maneira que se vê afastada a incidência da responsabilidade objetiva prevista como regra no art. 136 do CTN.

Considero assistir razão à tese de que a responsabilidade do importador pela infração estaria excluída, uma vez que esta se limita àquele sujeito que apresentou o MIC/DTA PY 184733524 adulterado objetivando o desembaraço aduaneiro, contendo carimbo e assinatura falsos de funcionário da Aduana Paraguaia, incidindo, como dito, o referido art. 137 do CTN aos fatos narrados na autuação.

Ainda a meu ver, não se sustenta a tese propugnada no voto vencedor do acórdão combatido, de que a multa se justificaria em face da independência de esferas.

A questão aí não se refere à independência de esferas, porquanto as penalidades administrativa e criminal continuam existindo autonomamente no caso, ainda que a responsabilidade pelas infrações recaia sobre a pessoa do agente, mesmo não sendo este o contribuinte original.

Por outro lado, não vislumbro nos autos documentos comprobatórios da impugnação de MARCOS ANDRE MARQUES DA SILVA (representante da empresa TRANSPILATI S/A) no Brasil, em relação ao Auto de Infração lavrado.

À luz do que dispõe o art. 16, inc. III, bem como a considerar o enunciado no art. 17, *caput*, ambos do Decreto n.º 70.235/1972, as razões de defesa devem ser todas declinadas por ocasião da impugnação, sob pena de preclusão, conforme se verifica da transcrição dos mencionados dispositivos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, **os pontos de discordância** e **as razões e provas** que possuir. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

(Grifei)

Portanto, descabe ao CARF a análise de argumento não enfrentado na esfera DRJ, eis que o Colegiado tem competência recursal, qual seja, estrita ao reexame de pontos que remanesceram controvertidos, após o Acórdão proferido pelo primeiro órgão a examinar os fundamentos de defesa.

De modo que, diante da ausência de manifestação de MARCOS ANDRE MARQUES DA SILVA, arrolado como coautor da infração no lançamento de ofício, restaram incontrovertida nos autos os fatos que lhe foram imputados pela autoridade aduaneira.

Em conclusão, voto por, acatando a preliminar de ilegitimidade passiva suscitada, dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado por AB COMERCIO DE INSUMOS LTDA.

(documento assinado digitalmente)

Lara Moura Franco Eduardo