



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10715.001216/2010-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-012.580 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2021  
**Recorrente** GOL TRANSPORTES AÉREOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006

Falta de informações do embarque no prazo regulamentar.

A multa por falta de informação dos dados de embarque de exportação, dentro do prazo regulamentar, prevista no art. 107, IV, “e”, do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pela Lei nº 10.833/03, regulamentada pelo art. 37 da IN SRF nº 28/94, deve ser aplicada em relação a cada veículo transportador.

**DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.**

Tratando-se de obrigação acessória autônoma de natureza formal, a inobservância do prazo para seu cumprimento, por si só, consuma a infração não havendo como ocorrer o arrependimento eficaz

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Vinicius Guimarães - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Denise Madalena Green, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes (Presidente em Exercício), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes a conselheira Larissa Nunes Girard, o conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo conselheiro Vinicius Guimaraes.

### **Relatório**

**Sujeito Passivo**

<b>Razão Social</b> GOL TRANSPORTES AEREOS S A		<b>CNPJ</b> 04.020.028/0001-41	
<b>Logradouro</b> R TAMOIOS	<b>Número</b> 246	<b>Complemento</b>	<b>Telefone</b>
<b>Bairro</b> JARDIM AEROPORTO	<b>Cidade/UF</b> SAO PAULO/SP		<b>CEP</b> 04630-000
<b>Local de Lavratura</b> ALF/GIG	<b>Data</b> 02/03/2010	<b>Hora</b> 09:59	

**Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$**

	<b>Cód.Recetta-DARF</b>	<b>Valor</b>
MULTA REGULAMENTAR (Não Passível de Redução)	2185	40.000,00
<b>Total</b>		<b>40.000,00</b>
<b>Valor por extenso</b> QUARENTA MIL RÉAIS.		

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

A presente autuação refere-se à exigência da multa capitulada no art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação da Lei n.º 10.833/2003, no valor de R\$40.000,00, aplicada por veículo/viagem, identificado pelo respectivo vôo, por não prestar as informações sobre a carga transportada no prazo estabelecido na IN SRF n.º 28/1994, alterada pela IN SRF n.º 510/2005.

Consta no Auto de Infração, às fls. 10, uma relação com as informações acerca dos embarques e datas dos registros dos respectivos dados, bem como das DDE's e número dos vôos.

Intimada da autuação, a empresa VRG Linhas Aéreas S.A., CNPJ 07.575.651/0001-59, apresentou a impugnação de fls. 15/33, alegando, em síntese, o que segue:

Preliminarmente alega erro na identificação do sujeito passivo, já que a empresa autuada foi incorporada pela empresa VGR Linhas Aéreas, CNPJ 07.575.651/0001-59 em data anterior à lavratura do auto de infração. Portanto o presente auto foi lavrado contra sujeito passivo inexistente o que contamina de nulidade a autuação, por descumprimento do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72. Junta vários acórdãos administrativos que tratam da matéria. Junta também cartão do CNPJ da empresa incorporada.

No mérito alega que nos termos do artigo 132 do CTN, impõe ao sucessor por incorporação a responsabilidade apenas e tão somente por eventuais tributos devidos, excluindo-se, as multas decorrentes, sejam elas de caráter moratório ou punitivo.

Alega também que houve erro no cálculo da multa que deveria corresponder a uma única infração de “deixar de prestar informação” ou ainda que a infração constitui embaraço à fiscalização, ficando, assim, sujeito à penalidade prevista na alínea “c” do inciso IV do art. 107 do Decreto-Lei n.º 37/66.

Protesta pela denúncia espontânea já que procedeu ao registro dos dados antes de qualquer medida da fiscalização.

Por último requer a relevação da pena nos termos do art. 736 do regulamento Aduaneiro, já que não houve dano ao erário.

Posteriormente apresentou aditamento à impugnação s fls. 67/69 para requerer o cancelamento da multa tendo em vista a edição da IN RFB n.º 1.096/2010 que alterou o prazo para registro das informações, resultando na inaplicabilidade da multa cominada, nos termos do art. 106 do CTN.

Em 07 de maio de 2014, através do **Acórdão n.º 07-34.758**, a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis/SC, por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte, mantendo o crédito tributário exigido no valor de R\$ 15.000,00.

A Recorrente foi cientificada do Acórdão, por via eletrônica, em 15 de maio de 2014, às e-folhas 89.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 09 de junho de 2014, de e-folhas 91 à 114.

Foi alegado:

**PRELIMINARMENTE:**

- Erro na identificação do sujeito passivo.

**NO MÉRITO:**

- Da improcedência da multa exigida;
- Da inaplicabilidade da IN RFB n.º 1.096/2010;
- Da obrigatória observância ao princípio da legalidade e da tipicidade;
- Do erro no cálculo da multa por embarque;
- Da denúncia espontânea da infração;
- Da relevação da pena.

**DO PEDIDO**

Por todo exposto, demonstrada a insubsistência da autuação combatida, espera e requer a Recorrente, preliminarmente, que seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, cancelando-se a autuação ante a notória ilegitimidade passiva da Recorrente.

Na remota hipótese de serem superadas as preliminares, o que se admite apenas para argumentar, no mérito, seja acolhido o presente Recurso para o fim de rechaçar integralmente a multa aplicada, reconhecendo-se a inaplicabilidade da conduta prevista na IN RFB n.º 1.096/2010 ao caso concreto, a ilegalidade da multa, bem como a ocorrência da denúncia espontânea da infração.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3302-012.580 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 10715.001216/2010-70

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

### Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A Recorrente foi cientificada do Acórdão, por via eletrônica, em 15 de maio de 2014, às e-folhas 89.

O contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 09 de junho de 2014, de e-folhas 91.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### Da Controvérsia.

PRELIMINARMENTE:

- Erro na identificação do sujeito passivo.

NO MÉRITO:

- Da improcedência da multa exigida;
- Da inaplicabilidade da IN RFB nº 1.096/2010;
- Da obrigatória observância ao princípio da legalidade e da tipicidade;
- Do erro no cálculo da multa por embarque;
- Da denúncia espontânea da infração;
- Da relevação da pena.

Passa-se à análise.

### - **PRELIMINARMENTE: Erro na identificação do sujeito passivo.**

É alegado às folhas 04 e 05 do Recurso Voluntário:

Manifestando-se em pleno descompasso com os mais comezinhos princípios do Direito Tributário, a DRJ entendeu ser possível a lavratura de auto de infração para exigência de multa em face da empresa incorporadora e, por conseguinte, já extinta para todos os fins de direito apoiando-se no errôneo entendimento de que o lançamento se aperfeiçoou na medida em que a Recorrente- incorporadora se defendeu nos autos.

Com o devido respeito, é flagrante a necessidade de reforma da decisão da DRJ, uma vez que é totalmente descabido o lançamento em face de empresa extinta por incorporação

No caso concreto, a incorporação da GOL TRANSPORTES AÉREOS S/A pela Recorrente, ocorreu em setembro de 2008, conforme atesta o cartão de CNPJ devidamente apresentado em sede de Impugnação, e a autuação ora combatida ocorreu em 10.02.2010. Logo, a Autoridade Fazendária lavrou o auto de infração em face de uma empresa incorporada e extinta há 1 ano e 5 meses, em patente violação as regras que regem o processo administrativo.

O Decreto 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal Federal, é cristalino ao determinar que o lançamento em auto de infração deve revestir-se de todas

as formalidades elencadas taxativamente em seu artigo 10, dentre elas a qualificação do autuado:

(...)

Sendo assim, antes mesmo de discutir a interpretação e a aplicabilidade dos artigos 132 e 133 do CTN, a DRJ deveria ter se atentado a regra determinada no Decreto-Lei 70.235/72. Assim, a inobservância da regra geral do Processo Administrativo Tributário, fez com que a autuação ora combatida fosse eivada de vício insanável, por **evidente erro na identificação do sujeito passivo**, o que deflagra a necessidade de reconhecimento de nulidade do auto de infração em comento.

No caso em tela, conforme resta comprovado pela qualificação do sujeito passivo bem como pelos documentos juntados aos autos, em especial, pelo cartão do CNPJ do referido autuado, é nítido e incontroverso que a presente autuação se consubstanciou em face de sujeito passivo **inexistente**, o que contamina de nulidade a presente autuação *ab initio*.

As infrações ocorreram entre 06/06/2006 e 28/07/2006 (e-folhas 10).

No presente caso temos como empresa autuada a Gol Transportes Aéreos, enquanto quem apresenta a Impugnação e o Recurso Voluntário é a sua incorporadora empresa VRG Linhas Aéreas.

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, a partir das folhas 03 daquele documento:

A presente autuação foi lavrada contra a empresa Gol Transportes Aéreos, CNPJ n.º 04.020.028/00014-41, pela prática da infração descrita no art. 107, IV, alínea “e”, do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação da Lei n.º 10.833/2003, por não registrar os dados de embarque no prazo estabelecido pela IN SRF n.º 28/1994, alterada pela IN SRF n.º 510/2005.

Na impugnação, a autuada, preliminarmente, requer a nulidade do auto de infração tendo em vista o erro na identificação do sujeito passivo, já que a empresa Gol Transportes Aéreos foi incorporada pela empresa VRG Linhas Aéreas em data anterior à autuação, sendo que o lançamento foi efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação.

De fato, através da tela do CNPJ juntada aos autos pela interessada, verifico que a empresa em questão foi baixada em 30/09/2008 tendo em vista a sua incorporação por outra empresa.

Este fato parece ser de conhecimento da fiscalização já que o auto de infração foi encaminhado à empresa incorporadora, VRG Linhas Aéreas, que tomou ciência da autuação e apresentou impugnação à autuação em tela.

Em relação a esta matéria, foi publicada no site da Receita Federal do Brasil a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 8, de 08 /03/2013 que dispõe:

(...)

*A primeira situação é a inexistência de nulidade ou anulabilidade do lançamento por algum equívoco na identificação do sujeito passivo.*

***O art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.***

(...)

*Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento.*

(...)

*Citam-se exemplos (não exaustivos) de irregularidades que não ensejam nulidade ou anulabilidade do lançamento:*

*erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável.*

**efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível.**

*lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o autuado atualmente com o sobrenome do cônjuge,*

(...)

**Se o sujeito passivo correto impugnou o mérito do ato, qualificando-se adequadamente e exercendo na totalidade o direito de defesa, não há por que se proceder a um novo lançamento. Basta consignar no processo a correta identificação do sujeito passivo e dar andamento a ele, em prol da instrumentalidade das formas. O ato está convalidado.**

(...)

*Em decorrência do exposto, conclui-se que:*

***Mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento.***

*A ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal.*

*Apenas o erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra matriz de incidência que configura erro de direito é vício material. (grifei e sublinhei)*

Como se depreende da leitura acima, a indicação equivocada de sujeito passivo incorporado por outra empresa (incorporadora), cuja identificação esteja indicada nos autos e ainda que tenha demonstrado exercer o direito de defesa contra os fatos alegados pela fiscalização no auto de infração, não caracteriza preterição ao direito constitucional de defesa, não invalidando o ato administrativo do lançamento.

Também é certo que sendo a matéria editada através de ato que vincule o servidor administrativo, a mesma deverá ser adotada nos julgamentos administrativos. Tal vinculação foi determinada pela Portaria RFB n.º 3.222, de 08 /08/2011, publicada no Boletim de Pessoal n.º 32, de 12/08/2011, com as seguintes disposições:

**PORTARIA RFB N.º 3222 , DE 08 DE AGOSTO DE 2011.**

***Disciplina a formulação, o encaminhamento e a solução de Consulta Interna relativa à interpretação da legislação tributária e dá outras providências.***

(...)

***Art. 1.º- A Consulta Interna (CI), relativa à interpretação da legislação dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), deve ser formulada, encaminhada e solucionada em conformidade com as disposições desta Portaria.***

(...)

**Art.6.º - As SCI elaboradas pela Cosit e as por ela aprovadas terão efeito vinculante em relação às unidades da RFB, a partir de sua publicação no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>. (grifei e sublinhei)**

Portanto, no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, as decisões administrativas deverão ser proferidas com base nas normas vinculantes.

Dito isto, aplicando-se ao caso em apreço, verifica-se que a impugnante, empresa VRG Linhas Aéreas, CNPJ 07.575.651/00010-59, incorporadora da empresa GOL, autuada no presente processo, foi cientificada do auto de infração e apresentou impugnação, onde, além de contestar a sujeição passiva, defendeu-se de todas as acusações da fiscalização, demonstrando perfeito conhecimento dos fatos e normas aplicadas. Claro, portanto, que não houve qualquer cerceamento de defesa à interessada. Saliente-se que, no caso em apreço, caso fosse considerado nulo o lançamento por erro na indicação do sujeito passivo, o novo lançamento seria feito justamente contra a impugnante, a qual apresentaria impugnação contestando as mesmas matérias.

Assim, por força da vinculação legal acima referida, afasto a preliminar de erro na indicação da sujeição passiva.

## **NO MÉRITO**

### **- Da improcedência da multa exigida**

É alegado às folhas 07 do Recurso Voluntário:

Conforme se depreende do acórdão de fls. 70-82, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento ignorou flagrantemente aquilo preceituado nos artigos 132 e 137 do Código Tributário Nacional, imputando à Recorrente, na qualidade de incorporadora, multa proveniente de suposta descumprimento de obrigações acessórias.

Como amplamente comprovado, a pessoa jurídica que cometeu a infração foi a GOL TRANSPORTES AÉREOS S/A, **extinta** por incorporação em setembro de 2008. Portanto, a Recorrente, na qualidade de incorporadora, de maneira alguma poderia ser responsabilizada pela infração combatida, pois, de acordo com aquilo preceituado nos citados artigos 132 e 137 do CTN, somente o próprio **agente** pode ser responsabilizado pela infração, ou seja, **não há no direito brasileiro sucessão de penalidade praticada por empresa extinta por incorporação**.

Da simples leitura do mencionado artigo 132 do CTN, concluímos que a legislação pátria impõe ao sucessor por incorporação a responsabilidade **apenas** por eventuais **tributos** devidos, excluindo-se, as multas decorrentes, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Claro, portanto, que a autuação ora vergastada não merece ser levada adiante, visto que versa **única e tão somente acerca da exigência de multa regulamentar**, ou seja, não há tributo em discussão. Logo, não há fundamento para a exigência dos valores discutidos à Recorrente, na qualidade de incorporadora.

O STJ decidiu recentemente que “a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão”.

Reportou-se o ministro Relator Luiz Fux ao fato de que a sucessão empresarial não encarta sucessão real, mas apenas legal, salientando que “o sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra ‘roupagem institucional’.

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NORESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

**1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.** (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rei. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rei. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rei. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rei. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990) 2."(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra" roupagem institucional. Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701) 3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria". 4. Desta sorte, afigura-se incontestado que o ICMS descaracteriza-se acaso integrem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos.

(REsp 923.012/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, 1ª Seção/STJ, Data do julgamento: 09/06/2010, DJ 24/06/2010).

No mesmo sentido, os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. CDA. APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.

Recurso especial oposto contra acórdão que manteve a inclusão da empresa alienante, como responsável solidária, no pólo passivo de processo executivo fiscal, em decorrência de sucessão tributária prevista no art. 133, I, do CTN.

**Os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo;** é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento.

Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.

Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

Recurso especial não provido.

(Resp. 670224. STJ. 1ª T., DJ 04.11.04, Rel. Min. José Delgado)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] MULTA TRIBUTÁRIA.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

(...)

2. **A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.**

3. **Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.**

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

(REsp 959389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009)

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. TEMA NÃO ANALISADO. RETORNO DO AUTOS.

A empresa recorrida interpôs agravo de instrumento com a finalidade de suspender a exigibilidade dos autos de infração lavrados contra a empresa a qual sucedeu. Alegou a ausência de responsabilidade pelo pagamento das multas e, também, decadência dos referidos créditos. O Tribunal *a quo* acolheu o primeiro argumento, julgando prejudicado o segundo.

**A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.**

Nada obstante os arts. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).

Tendo em vista que a alegação de decadência não foi analisada em razão do acolhimento da não-responsabilidade tributária da empresa recorrida, determina-se o retorno do autos para que seja analisado o fundamento tido por prejudicado.

Recurso especial provido em parte.

(REsp 1017186/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2008, DJe 27/03/2008)

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL IPVA. PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. HONORÁRIOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL PARA SUBSTITUIR A PESSOA JURÍDICA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. DIANTE DA APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO, EXPRESSAMENTE PREVISTO NOS ARTS. 130 A 133 DO CTN. CONSONÂNCIA DO ACÓRDÃO COM JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. I - O presente feito decorre de execução fiscal referente a CDA juntada na inicial, relativa ao IPVA. Na sentença, julgou-se extinta a execução, ante o reconhecimento da carência da ação. No Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a sentença foi reformada, determinando-se o prosseguimento da ação em primeira instância a fim de possibilitar a retificação do polo passivo, n - Sobre a alegada afronta ao art. 85 do CPC/2015, verifica-se que, no acórdão recorrido, não foi analisado o conteúdo do dispositivo legal, nem foram opostos embargos de declaração para tal fim, pelo que carece o recurso do indispensável requisito do prequestionamento. Incidência dos Enunciados Sumulares n. 282 e 356 do STF. m - Não constando do acórdão recorrido análise sobre a matéria referida no dispositivo legal indicado no recurso especial, restava ao recorrente pleitear seu exame por meio de embargos de declaração, a fim de buscar o suprimento da suposta omissão e provocar o prequestionamento, o que não ocorreu na hipótese dos autos. IV - Acerca da

apontada violação dos arts. 132,133 e 202 , todos do CTN , bem como 2o, da Lei n. 6.830 /1980, o recurso não prospera. V - **O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que os arts. 132 e 133 , ambos do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos, quanto pela multa decorrente, sendo que, quando o fato gerador é praticado pela pessoa jurídica sucedida, não há que se falar em ilegitimidade passiva, nem em nulidade da Certidão de Dívida Ativa, cabendo, inclusive, o prosseguimento da execução proposta contra o devedor originário - incorporado -, sob o fundamento de que se confunde com o incorporador, haja vista a extinção daquela pessoa jurídica executada, à época do lançamento, em razão de incorporação empresarial. Nesse sentido: AgInt no REsp n.**

1.680.199/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 12/6/2018, DJe 19/6/2018 e REsp n. 1.682.834/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/9/2017, DJe 9/10/2017. VI - Agravo interno improvido.

(STJ - AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL AgInt no REsp 1789970 SP 2019/0000673-9 Data de publicação: 10/06/2019)

(Grifo e negrito nossos)

No mais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já pacificou o assunto através da Súmula 113:

#### **Súmula CARF nº 113**

**A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).**

(Grifo e negrito nossos)

Repisando que a incorporação da GOL TRANSPORTES AÉREOS S/A pela Recorrente, ocorreu em **30 de setembro de 2008**, conforme atesta o cartão de CNPJ devidamente apresentado em sede de Impugnação (e-folhas 63), e as infrações ora combatidas ocorreram entre 06/06/2006 e 28/07/2006 (e-folhas 10).

Portanto, atendido o disposto na Súmula 113.

#### **- Da inaplicabilidade da IN RFB nº 1.096/2010**

É alegado às folhas 10 e 11 do Recurso Voluntário:

Como é de sabença, o auto de infração exige a multa aduaneira capitulada na letra “e”, do inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei n.º 37/66 combinado com a IN SRF nº 510/05, em razão do fato de o transportador ter deixado de registrar no Siscomex, os

dados pertinentes ao embarque de mercadorias, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 02 (dois) dias, contado da data da realização do embarque.

Acontece, que após a lavratura do referido auto a IN SRF n.º 510/05 foi alterada pela IN RFB n.º 1.096/10, ocasião na qual o prazo 02 (dois) dias para registro dos embarques foi estendido para 07 (sete) dias, passando a regra a vigorar da seguinte forma:

*“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 7 (sete) dias, contados da data da realização do embarque.”*

Diante da supracitada alteração, entendeu a Delegacia da Receita Federal de Julgamento que deveriam ser rechaçadas as autuações exigidas indevidamente, ou seja, que deveriam ser afastadas as multas exigidas pela suposta ausência de registro dos embarques em prazo inferior a 07 (sete) dias.

Com a devida *vênia*, passaremos a demonstrar que o entendimento da autoridade administrativa encontra-se equivocado, na medida em que deveria ter rechaçado integralmente as multas objeto dos autos. Senão vejamos.

Da simples análise da Instrução Normativa RFB n.º 1.096/2010, há de se concluir que foi fixada uma nova conduta para efeito de aplicação da multa prevista na letra “e”, do inciso IV, do artigo 107 do Decreto-Lei n.º 37/66. Por este novo dispositivo, somente incidirá a multa se o transportador deixar de registrar no Siscomex, os dados pertinentes ao embarque de mercadoria, com base nos documentos por ele emitidos, no prazo de 07 (sete) dias, contados da data da realização do embarque.

O Acórdão de Impugnação assim se posicionou às folhas 12 daquele documento:

Finalmente é de se destacar, então, como já transcrito acima, que a IN RFB n.º 1.096/2010, alargou o prazo para a prestação das informações dos dados de embarque de dois para sete dias. Sendo assim, há que se afastar a exigência das multas que foram exigidas indevidamente, considerando-se o novo prazo de sete dias.

Analisando-se a planilha de fls.10 onde constam os dados: n.º do voo, n.º da DSE, data do embarque e data do registro dos dados de embarque, constata-se que o voo GLO/7472, cujo embarque se deu no dia 01/06/2006, voo GLO/7474, cujo embarque se deu no dia 09/06/2006 e voo GLO/7454 cujos embarques se deram nos dias 09, 16, 21/06/2006, tiveram as informações prestadas tempestivamente dentro do novo prazo de 07 dias, devendo, portanto, serem canceladas as multas exigidas.

Em face de todo o exposto, VOTO pela procedência parcial do auto de infração, devendo ser mantido o crédito tributário exigido no valor de R\$15.000,00.

Portanto, o Acórdão de Impugnação já levou em conta a alteração da legislação, sendo descabido o argumento de revogação da Lei.

A fiscalização enquadrou a infração no art. 107, IV, alínea “e” do Decreto- Lei n.º 37/66, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/03:

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;

A letra da Lei não estipula prazo, cabendo a legislação infralegal fazê-lo, tal qual uma norma penal em branco.

A alteração do prazo estipulado não implica na revogação da Lei.

A tipicidade definida em Lei permanece a mesma.

### - Da obrigatória observância ao princípio da legalidade e da tipicidade

É alegado às folhas 16 e 17 do Recurso Voluntário:

Da depreensão dos institutos acima, concluímos que todos os elementos básicos e estruturais que compõem a multa regulamentar exigida deveriam estar delineados em lei, no caso, no Decreto-Lei n.º 37/66, e não em atos infralegais tais como Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como de fato ocorreu.

Neste contexto, verifica-se que a exação imputada pelo Poder Executivo, sem a participação do poder competente para editar leis, afronta os preceitos trazidos no sistema tributário, violando, desta feita, o princípio da estrita legalidade.

Ademais, de acordo com o estabelecido no artigo 113 do Código Tributário Nacional, as obrigações acessórias tem nascedouro, necessariamente, na legislação tributária, assim entendida com um complexo normativo derivado de Leis específicas, sendo descabida sua imposição por atos infralegais, senão vejamos:

(...)

Resta claro, portanto, que a validade e legalidade da obrigação acessória condicionam-se no seu apontamento na **lei - e tão somente na lei** - de regência.

Desta feita, o surgimento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, somente deve decorrer de disposição expressa em lei, de maneira a impor a realização de certa conduta ou abstenção da prática de determinado ato pelo contribuinte.

Consequentemente, em respeito aos referidos comandos, todos os elementos básicos e estruturais que compõem a multa regulamentar ora cobrada deveriam estar delineados em lei, no caso, no Decreto-Lei n.º 37/66, e não em atos infralegais tais como Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como de fato ocorreu.

Estamos a lidar com tipos infracionais.

Consoante o conceito de norma penal, as normas infracionais comportam dois preceitos, um preceito primário, que descreve o tipo e um preceito secundário, que estabelece a penalidade.

As normas penais em branco são aquelas compostas por preceitos genéricos ou indeterminados e exigem complementação por outra norma, para que se possa compreender e aplicar o seu preceito primário.

É amplamente difundido na doutrina que o complemento da norma penal em branco precisa surgir de duas formas.

Homogênea: A norma penal em branco é homogênea (“em sentido amplo” ou “imprópria”) quando seu complemento vem da mesma fonte legislativa que editou a norma primária de conteúdo proibitivo, mas não necessariamente do mesmo diploma legal, ou seja, da mesma lei, norma ou conjunto de leis e normais.

Heterogênea: A norma penal em branco é heterogênea (“em sentido estrito” ou “própria”) quando seu complemento vem de fonte jurídica diferente daquela que editou o tipo penal, descendente de outro diploma legal, decreto, regulamento, ato administrativo, entre outros.

No caso em análise estamos diante da norma penal em branco heterogênea, figura amplamente aceita na doutrina.

**- Do erro no cálculo da multa por embarque.**

É alegado às folhas 18 do Recurso Voluntário:

Como se percebe do Auto de Infração parcialmente mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, a multa, se calculada corretamente, jamais atingiria o patamar de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Essa, caso aplicada corretamente corresponderia apenas ao valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Conforme amplamente demonstrado, o art. 107, inciso IV, alínea “e”, do Decreto- Lei n.º 37/99, prevê a capitulação da multa que a D. Fiscalização entendeu como pertinente ao caso em comento da seguinte forma:

**“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.”* (Grifos nossos)

Não são necessários grandes esforços para concluir que o dispositivo retro aduz que o comportamento passível de penalização se restringe a “deixar de prestar informação sobre (...) carga”, **não tendo o legislador vinculado referida conduta a um evento determinado**. Isto é, caso o sujeito passivo deixe de prestar as informações competentes sobre qualquer carga por ele transportada, estará o infrator sujeito à penalização no estrito e expresso montante de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

A letra da alínea “e” do inciso IV, do artigo 107, do Decreto-Lei nº 37/1966 é absolutamente clara e se aplica ao caso em questão como adequada subsunção do fato à norma: *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.*

Quanto a questão da aplicação reiterada da sanção, invoco a Solução de Consulta Interna nº 2/2016 – Cosit:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. CONTROLE ADUANEIRO DAS IMPORTAÇÕES. INFRAÇÃO. MULTA DE NATUREZA ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA.**

A multa estabelecida no art. 107, inciso IV, alíneas “e” e “f” do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação dada pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **é aplicável para cada informação não prestada ou prestada em desacordo com a forma ou prazo estabelecidos na Instrução Normativa RFB nº 800, de 27 de dezembro de 2007.**

As alterações ou retificações das informações já prestadas anteriormente pelos intervenientes não configuram prestação de informação fora do prazo, não sendo cabível, portanto, a aplicação da citada multa. Dispositivos Legais: Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966; Instrução Normativa RFB n.º 800, de 27 de dezembro de 2007.

#### **- Da denúncia espontânea da infração.**

É alegado às folhas 20 do Recurso Voluntário:

Ultrapassados os argumentos acima, há de se ressaltar que a presente autuação não tem fundamento, uma vez que a conduta da Recorrente é abarcada pelo instituto **denúncia espontânea da infração administrativa**, o que seguramente exclui a penalidade a ser aplicada, nos termos do art. 102, § 2º do DL n.º. 37/66, com redação dada pela Lei n.º. 12.350/2010 c/c o art. 106 do CTN. Desta forma, de rigor julgar-se inexigível a autuação da fiscalização. Vejamos.

Todavia, aduz a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no que a denúncia espontânea abrigada pelo art. 138 do Código Tributário Nacional não alcançaria as penalidades aplicadas em razão do cumprimento intempestivo de obrigações acessórias autônomas. Ora, conforme demonstraremos adiante, o entendimento da DRJ encontra-se em pleno desalinho com ordenamento jurídico pátrio. Vejamos.

Como anteriormente explicitado, a **Recorrente prestou, repise-se, espontaneamente, isto é, ante do início de qualquer procedimento fiscal**, todas as informações sobre a carga transportada procedente do exterior, no Siscomex, em plena consonância com a legislação em regência.

Logo, é manifestamente incontroverso que as informações relativas à carga transportada, muito embora tenham sido feitas com atraso, foram prestadas **sem qualquer ato prévio, por parte da fiscalização**. Caracterizando-se, assim, denúncia espontânea por parte da Recorrente, a qual anula as multas administrativas imputadas, como a no caso em tela, nos termos do art. 138 do CTN e §2º do artigo 102 do Decreto-Lei n.º 37/66.

Ora, ilustres julgadores, que o artigo 138 do CTN não fosse aplicável, conforme aduz a DRJ em seu acórdão, o que se admite apenas para argumentar, a denúncia deve ser reconhecida com base no art. 102, do Decreto-Lei n.º 37/66, que prevê explicitamente, a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea às multas de caráter administrativo, *verbis*:

(...)

(Grifo e negrito próprios do original)

Sobre a esta matéria, vê-se que foi publicada a Solução de Consulta Interna n.º 8 - Cosit, de 30 de maio de 2016, cuja ementa transcrevo abaixo.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PENALIDADES PECUNIÁRIAS ADMINISTRATIVAS.**

Somente é possível admitir denúncia espontânea, tributária ou administrativa, se não for violada a essência da norma, suas condições, seus objetivos e, conseqüentemente, se for possível a reparação.

Inadmissível a denúncia espontânea para tornar sem efeito norma que estabelece prazo para a entrega de documentos ou informações, por meio eletrônico ou outro que a legislação aduaneira determinar.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou em matéria análoga conforme ementa de acórdão exarado por aquela 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).

A matéria encontra-se pacificada no tocante à jurisprudência administrativa e 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 n.º 126, que tem o seguinte teor:

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 n.º 37, de 1966, dada pelo art. 40 da Lei n.º 12.350, de 2010. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**- Da relevação da pena.**

É alegado às folhas 23 do Recurso Voluntário:

O art. 736 do Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/09), reproduzindo o art. 4º, do Decreto-Lei n.º 1.042 de 1969, prevê a relevação de penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência no pagamento dos tributos, nos seguintes termos:

(...)

A competência a que se refere o § 2º acima transcrito foi delegada ao Sr. Secretário da Receita Federal, por meio da Portaria MF n.º 214, de 28 de março de 1979.

Pois bem, conforme amplamente demonstrado nos itens acima, a Recorrente cumpriu todos os pressupostos estabelecidos no artigo 736 do Regulamento Aduaneiro, pelo que a multa em questão deve ser relevada, pois não causou dano ao Erário, não agiu de má-fé ou com a intenção de lesar o Erário ou mesmo dificultar o trabalho da Aduana. Isso porque, a Recorrente não deixou de prestar as devidas informações sobre a carga, o fez, mesmo que a destempo, procedendo também ao seu registro e, frise-se, tomou todas as medidas atinentes ao saneamento de sua obrigação acessória, antes de qualquer procedimento fiscalizatório.

Portanto, por todas as razões acima expostas em conjunto, é incabível a aplicação de multa no caso concreto dos autos, nos exatos termos do artigo 736, do Regulamento Aduaneiro, o qual restou inteiramente atendido na presente hipótese.

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, folhas 12 daquele documento:

Não obstante os argumentos anteriormente apresentados, é salutar informar que os julgadores administrativos não possuem competência legal para analisar o pedido de relevação das penalidades, pois o mesmo é de competência do Ministro da Fazenda, conforme disposto no artigo 736 do Decreto nº 6.759/2009 (base legal artigo 4º do Decreto-lei nº 1.042/1969). Também as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não receberam delegação de competência para relevar as penalidades em questão, portanto, o tema não pode ser resolvido neste âmbito (processo administrativo fiscal - crédito tributário), sob pena de usurpação de competência da autoridade hierarquicamente superior.

Tampouco, neste estágio, pode ser alterado o rito processual para converter a impugnação apresentada em pedido de relevação de penalidade, encaminhando o processo à autoridade competente, dado que a interessada não se manifestou expressamente sobre a desistência do litígio administrativo instaurado no presente processo.

Por isso, não conheço da matéria.

Sendo assim, conheço PARCIALMENTE do Recurso Voluntário. Na parte conhecida, rejeito a preliminar arguida. No mérito, nego provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.