



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

**Processo n°** 10715.005712/2010-01  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.835 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de junho de 2017  
**Matéria** AI - ADUANA  
**Recorrente** VRG LINHAS AÉREAS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 03/01/2008 a 28/01/2008

INFRAÇÃO ADUANEIRA. MULTA POR PRESTAR INFORMAÇÕES INTEMPESTIVAS QUANTO AOS EMBARQUES PARA O EXTERIOR. ART. 102, § 2º, do Decreto-lei nº 37/1966, com a nova redação dada pela Lei 12.350, de 2010.

INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO MANTIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer das alegações relativas a relevação da pena, e a negar provimento ao recurso voluntário, na parte conhecida. O Conselheiro Rodolfo Tsuboi atuou em substituição ao Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, que se declarou impedido. Sustentou pela recorrente a advogada Ana Carolina D'Errico, OAB/SP nº 352.338.

ROSALDO TREVISAN – Presidente.

ANDRE HENRIQUE LEMOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, André Henrique Lemos

(relator), Fenelon Moscoso de Almeida, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário, cujo nascedouro da relação jurídico-tributária 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 (fl. 03).

No caso concreto, foi impingida a referida multa, referente a 3 (três) registros de dados de embarques intempestivos, referentes aos transportes internacionais realizados em janeiro de 2008 no Aeroporto Internacional de Rio de Janeiro-ALF/GIG, aplicada para cada veículo identificado pelo respectivo voo, que transportou as cargas amparadas pelas Declarações de Exportação - DEs, totalizando R\$ 15.000,00 (fl. 3), sendo R\$ 5.000,00 por voo da GOL Transportes Aéreos S/A (fls. 4 e 10).

A Recorrente apresentou impugnação, argumentando:

1) A nulidade da autuação, pois houve erro na identificação do sujeito passivo, vez que não fora a Recorrente quem fez o transporte, mas sim a empresa GOL Transportes Aéreos S/A, empresa que somente incorporou a Recorrente em setembro de 2008.

2) observância ao princípio da legalidade e da tipicidade, pois a fixação da forma e do prazo foram instituídos por meio da IN/SRF 28/1994, alterada pela IN/SRF 510/2005 e somente poderiam sê-los por intermédio de lei.

3) configurada a denúncia espontânea, sendo descabida a multa, pois as informações foram prestadas antes que o procedimento fiscal fosse instaurado, e por corolário, incidindo o art. 138 do CTN c/c art. 102 do DL 37/66.

4) impossibilidade da exigência das multas lançadas à sucessora, pois os artigos 132 e 137 do CTN tratam de responsabilidade tributária por sucessão no tocante aos tributos.

5) houve erro na aplicação da multa por embarque, pois não ocorreram 3 infrações, mas sim, uma única infração ao longo do período fiscalizado, qual seja a de "deixar de prestar informação sobre (...) as operações que execute, aplicando-se o artigo 112 do CTN ao caso concreto, devendo, quando muito, ser aplicada a multa no montante de R\$ 5.000,00.

Posteriormente a interessada aditou a impugnação para requerer o cancelamento do Auto de Infração, tendo em vista que a conduta autuada deixou de ser definida como infração, nos termos da IN RFB n.º 1.096/2010, que ampliou o prazo para prestação de informações de 02 para 07 dias, por aplicação do art. 106, II, "a", do CTN.

À fl. 99, a DRJ/FLN decidiu, à unanimidade de votos, pela procedência parcial da impugnação, mantendo o crédito tributário no valor de R\$ 5.000,00.

Desafiando este acórdão, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (fl. 157), defendendo:

1) Em preliminar: erro na identificação do sujeito passivo.

2) No mérito: a inaplicabilidade da IN/RFB 1.096/2010, vez que após a lavratura do presente Auto de Infração, a IN/SRF 510/2005, foi alterada pela IN/RFB 1.096/2010, alterando-se o prazo de registros dos embarques, de 2 para 7 dias, logo, aplicando-se a exegese do art. 2º, §1º do DL 4.657/42, na redação da Lei 12.376/2010 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), que determina: *"a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior"* c/c artigo 105 do CTN.

3) observância ao princípio da legalidade e da tipicidade, pois a fixação da forma e do prazo foram instituídos por meio da IN/SRF 28/1994, alterada pela IN/SRF 510/2005 e somente poderiam sê-los por intermédio de lei.

4) configurada a denúncia espontânea, sendo descabida a multa, pois as informações foram prestadas antes que o procedimento fiscal fosse instaurado, e por corolário, incidindo o art. 138 do CTN c/c art. 102 do DL 37/66.

5) impossibilidade da exigência das multas lançadas à sucessora, pois os artigos 132 e 137 do CTN tratam de responsabilidade tributária por sucessão no tocante aos tributos.

6) relevação da pena, sendo os autos encaminhados ao Secretário da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 736 do RA, vez que não houve qualquer dano ao Erário, em razão de não haver incidência de tributos na exportação.

À fl. 194 sobreveio decisão deste CARF, a qual, por maioria de votos, reconheceu o instituto da denúncia espontânea.

Cientificada do acórdão mencionado o Representante da Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fl. 210) 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.

O recurso foi admitido por intermédio do despacho do Presidente da Câmara recorrida (fls. 238-240), vindo a contribuinte a apresentar contrarrazões (fls. 248-261).

A matéria submetida à Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF restringiu-se 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, afastada a denúncia espontânea, decidiu que processo retornasse à instância *a quo* para apreciação das demais questões trazidas no recurso voluntário e que não foram objeto de deliberação da E. CSRF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro André Henrique Lemos, relator

A tempestividade recursal já fora reconhecida oportunamente (fl. 199), razão pela qual, a ratifico, tomando conhecimento do presente recurso.

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 intempestivas quanto aos embarques feitos para o exterior.

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) Em preliminar: erro na identificação do sujeito passivo.

2) No mérito: a inaplicabilidade da IN/RFB 1.096/2010, vez que após a lavratura do presente Auto de Infração, a IN/SRF 510/2005, foi alterada pela IN/RFB 1.096/2010, alterando-se o prazo de registro dos embarques, de 2 para 7 dias, logo, aplicando-se a exegese do art. 2º, §1º do DL 4.657/42, na redação da Lei 12.376/2010 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), que determina: *"a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior"* c/c artigo 105 do CTN.

3) observância ao princípio da legalidade e da tipicidade, pois a fixação da forma e do prazo foram instituídos por meio da IN/SRF 28/1994, alterada pela IN/SRF 510/2005 e somente poderiam sê-los por intermédio de lei.

4) impossibilidade da exigência das multas lançadas à sucessora, pois os artigos 132 e 137 do CTN tratam de responsabilidade tributária por sucessão no tocante aos tributos.

5) relevação da pena, sendo os autos encaminhados ao Secretário da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 736 do RA, vez que não houve qualquer dano ao Erário, em razão de não haver incidência de tributos na exportação.

### I. Quanto à preliminar

Quanto à preliminar de erro da eleição do sujeito passivo, adota-se o entendimento externado no voto vencido, do Conselheiro Marcos Antonio Borges (fls. 199-200):

*Pelo que consta nos autos, a empresa Gol Transportes Aéreos S.A. foi baixada em 30/09/2008 tendo em vista a sua incorporação pela autuada VRG Linhas Aéreas S.A, sendo lavrado o presente auto de infração, cuja ciência ocorreu em 22/09/2010.*

*O art. 132 do CTN assim dispõe:*

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

*Apesar da referência a **tributos** no referido artigo, o que, a princípio, impede a aplicação às multas, a jurisprudência entende que a responsabilidade alcançaria inclusive as multas, seja ela de caráter moratório ou punitivo, conforme ementas abaixo:*

*“RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR... I – ‘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’ (REsp nº 592.007/RS, Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 22/03/2004).” (STJ, 1ª T., REsp 554.377/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, out/05)*

*No caso sob exame, a obrigação tributária, caracterizada pelo dever de prestar a informação à administração aduaneira na forma e no prazo estabelecidos, já existia anteriormente ao evento sucessório e foi transmitida à sucessora no momento da incorporação, não importando a data do lançamento, conforme decidiu o STJ no REsp 959.3897, assim ementado:*

*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. ( STJ, 2ª Turma, REsp 959.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, 07/05/2009. DJ 21/05/2009)(grifado)

Assim, entendo ser o sucessor plenamente responsável pelas multas da sucedida, devendo ser afastada a preliminar argüida de ilegitimidade passiva.

Por tais razões, afasta-se a preliminar arguida pela Recorrente.

## **II. Quanto à alteração do prazo para registro de embarques**

O Auto de Infração lavrado no caso concreto, consubstanciou-se na IN/SRF 510/2005, a qual determinava o prazo de 2 (dois) para registro das mercadorias, após o embarque, porém, este comando foi alterado na marcha do presente processo, por meio da IN/RFB 1.096/2010, de 2 para 7 dias.

Invocou a Recorrente que, este caso, aplica-se a exegese do art. 2º, §1º do DL 4.657/42, na redação da Lei 12.376/2010 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB), que determina: "a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior" c/c artigo 105 do CTN.

Por outro lado, na fl. 10, consta uma Tabela que resume o que acontecer no caso:

NUM DDE	DIA EMBQ	DIA INF EMBQ	Nº DO VÔO	Vôos no dia
20715432575	03/01/2008	08/01/2008	GLO7457	
20715870440	03/01/2008	08/01/2008	GLO7457	1
20800391683	20/01/2008	31/01/2008	GLO7476	1
20800731085	28/01/2008	31/01/2008	GLO7457	1
			<b>TOTAL DE VÔOS</b>	<b>3</b>

Vê-se que apenas em 1 (um) caso - DDE 208800391683 - fora ultrapassado os 7 (sete) dias, exigidos pela IN/RFB 1.096/2010, e mais, pela decisão já proferida pela DRJ/FNS (fl. 109), apenas a multa sobre esta infração é que fora mantida, razão pela qual, comunga-se deste entendimento, dele ratificando-se.

### **III. Do princípio da legalidade/tipicidade**

Disse a Recorrente que deve haver observância ao princípio da legalidade e da tipicidade, pois a fixação da forma e do prazo foram instituídos por meio da IN/SRF 28/1994, alterada pela IN/SRF 510/2005 e somente poderiam sê-los por intermédio de lei.

Por outro lado, na vigência da IN/SRF 28/1994 a inobservância da obrigação estabelecida no seu art. 37 era entendida pela SRF como caracterizadora de embaraço à atividade de fiscalização aduaneira, conforme disposto em seu art. 44.

A partir da superveniência da Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003, foi estabelecida, pelo artigo 77 que deu nova redação ao 37, do DL 37/66, para o transportador a obrigação de “*prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas*”.

Portanto, vê-se que há Lei, e esta, por seu turno, delegou à RFB a forma e o prazo a serem por ela estabelecidos, como de fato ocorreu com a IN/SRF 28/94, e posteriormente, com a IN/RFB 1.096/10.

Deste modo, não há razão à Recorrente.

### **IV. Da responsabilidade tributária por sucessão no que tocante às multas**

Ao votar quanto à preliminar, entende-se que este assunto fora abordado, e neste particular, tem-se que razão não socorre à Recorrente, vez que os entendimentos jurisprudenciais abrangem também os casos de multas.

Portanto, por economia, valendo-se dos fundamentos encampados no referido tópico a este deve ser estendido, não merecendo êxito às considerações feitas pela Recorrente.

### **V. Da relevação da pena**

Defende a Recorrente que no caso concreto há de ser relevada a pena, sendo os autos encaminhados ao Secretário da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 736 do RA, vez que não houve qualquer dano ao Erário, em razão de não haver incidência de tributos na exportação.

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 sobrepor àqueles.

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

Acrescenta-se que, em casos de pena de perdimento - mas tratando sobre o danos ao Erário -, nos autos da Apelação Cível em Reexame Necessário 5001158-73.2012.404.7101, o TRF da 4a Região entendeu que este não se restringe a prejuízos de cunho material, configurando-se como espécie de controle político e tributário, em razão da soberania das fronteiras.

Por estas razões, entende-se que não há razão ao argumento da Recorrente, não devendo ser conhecido do recurso em relação a tal matéria, que refoge à competência deste tribunal.

### **Dispositivo**

Com estas considerações, conheço parcialmente do recurso voluntário e lhe nego provimento, mantendo a decisão da DRJ/FNS.

André Henrique Lemos - Relator