



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

Processo nº 10120.003074/2008-51
Recurso nº 883.291 De Ofício
Acórdão nº **3302-00.875 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 01 de março de 2011
Matéria Cofins e PIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SANTA CRUZ IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/07/2003

COFINS E PIS. EMPRESA INEXISTENTE DE FATO. ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

Lançamento efetuado em nome de empresa inexistente de fato representa erro na identificação do sujeito passivo, contrariando o art. 142 do CTN.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Walber José da Silva - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Antonio Francisco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Andrea Medrado Darzé, Alan Fialho Gandra, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra o Acórdão nº 03-36.326, de 09 de abril de 2010, da 2ª Turma da DRJ/BSB (fls. 448 a 456), que, relativamente a auto de infração de Cofins e PIS dos períodos de janeiro a julho de 2003, considerou procedente a impugnação da Interessada, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2003

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

O lançamento foi efetuado com erro na identificação do sujeito passivo, contrariando o art. 142 do CTN

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2003

LANÇAMENTO REFLEXO.

Aplica-se ao lançamento do PIS o decidido para o lançamento da Cofins, vez que decorrente dos mesmos fatos e amparado nos mesmos elementos de prova.

Impugnação Procedente

O auto de infração foi lavrado em 17 de abril de 2008, de acordo com o termo de fls. 341 a 364.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

Tratam os autos de lançamentos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, consubstanciados nos autos de infração às fl. 341 a 364, referente ao ano-calendário 2003, com crédito tributário total de R\$ 8.350.212,17, assim distribuído:

• *Cofins – R\$ 5.465.751,69*

• *PIS – R\$ 2.884.460,48*

Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, foram apuradas as seguintes infrações:

• *COFINS – FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DA COFINS*

• *PIS (FATURAMENTO) – INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA - FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO PIS*

Ao analisar os livros contábeis da empresa, a fiscalização passou a indagar sobre a falta de declaração para a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB do faturamento de janeiro a julho de 2003, pois foi constatado que a empresa não o declarou nem na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da

Pessoa Jurídica – DIPJ exercício 2004, ano-calendário 2003, e tampouco na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF.

Durante o curso da ação fiscal, foram efetuadas as seguintes constatações:

- *O GRUPO SANTA CRUZ é controlador da rede de Supermercados Marcos em Goiânia.*
- *A primeira pessoa jurídica a ser criada, em 16/09/1988, foi a SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS, CNPJ 24.792.236/0001-76, tendo apresentado regularmente suas declarações até o ano-calendário de 1997.*

Entre o ano-calendário 1998 a 2002, informou em suas declarações estar inativa.

Em agosto de 2003, a empresa ressurgiu, declarando um pequeno faturamento entre agosto e dezembro de 2003.

- *A segunda pessoa jurídica a ser criada, em 01/09/1997, foi a Santa Cruz Importação e Comércio de Alimentos Ltda, CNPJ 02.114.686/0001-77, doravante tratada como SANTA CRUZ I.*

Esta empresa passou a gerir a rede Supermercado Marcos, dando continuidade às atividades da inativa SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS LTDA.

A SANTA CRUZ I entregou a declaração de inativa para o ano-calendário de 2003, e não apresentou DCTF no período.

- *A terceira pessoa jurídica foi criada também com o nome empresarial de Santa Cruz Importação e Comércio de Alimentos Ltda (SANTA CRUZ II), CNPJ 06.155.411/0001-32, tendo os mesmos estabelecimentos filiais da rede Supermercado Marcos, endereço de matriz e filiais e sócios iguais que SANTA CRUZ I.*

A SANTA CRUZ II apresentou a DIPJ 2004/2003, só com dados cadastrais e declarou em DCTF débitos a partir de agosto de 2003.

- *Nenhuma das três pessoas jurídicas declarou à RFB faturamento no período de janeiro a julho de 2003, sendo que para a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás, foi informado na Declaração Periódica de Informações - DPI (fls. 128 a 179), faturamento em todos os meses de 2003, no CNPJ da SANTA CRUZ II.*
- *Os valores declarados na DPI da SANTA CRUZ II, separados por estabelecimentos filiais, estão de acordo com o Livro Razão (fls. 180 a 323) da empresa SANTA CRUZ I.*
- *A Demonstração do Resultado do Exercício de 12/8/2003 a 31/12/2003 foi elaborada com os dados da SANTA CRUZ II.*

Quanto às observações acima, a SANTA CRUZ II informou que iniciou suas atividades em agosto de 2003 e que não possui relações com as empresas SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS LTDA e SANTA CRUZ I.

Em decorrência da resposta, para firmar a relação entre as empresas SANTA CRUZ I e SANTA CRUZ II, a fiscalização lavrou o “Termo de Solicitação de Esclarecimentos” (fls. 51 e 52), que além de indicar as questões anteriormente citadas, acrescenta:

- *No primeiro Contrato Social de Consolidação da SANTA CRUZ I, a sede da empresa estava se transferindo, a partir de 01/03/2000, de Belém – PA, para a Rua 06, nº 146, Setor Centro Oeste, Goiânia-GO, mantendo esse endereço até hoje.*

Também é esse endereço o que consta no Contrato Social de Constituição da SANTA CRUZ II.

- *Na data de abertura da SANTA CRUZ II, suas filiais são exatamente as mesmas da SANTA CRUZ I.*

- *Durante o ano-calendário de 2003, a contabilidade das empresas SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS LTDA, SANTA CRUZ I E SANTA CRUZ II foi efetuada pelo mesmo contador, o Sr. Marcelo Ricardo Moura, conforme comprovado na DIPJ dessas empresas (fls. 69 a 96).*

A contabilização das empresas foi efetuada com o mesmo plano de contas, e o Livro Razão teve no seu termo de abertura e encerramento o mesmo CNPJ (da empresa SANTA CRUZ II) durante todo o ano.

A fiscalizada não apresentou qualquer resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos.

Em relação à escrita contábil e fiscal da litigante, a fiscalização solicitou os livros fiscais e contábeis de 2002 a 2007, cabendo destacar o seguinte:

- *2003:*

o Diário e Razão:

Já estavam retidos na RFB, em decorrência da diligência que deu origem ao processo nº 10120.006500/2005-65, os livros da SANTA CRUZ I, do período de janeiro a julho de 2003.

Foram apresentados os livros da SANTA CRUZ II, do período de agosto a dezembro de 2003, embora nos termos de abertura e encerramento do Livro Razão, constasse o CNPJ da SANTA CRUZ I.

- *2004:*

Foi apresentado pela empresa requerimento junto à Delegacia Estadual de Repressão de Crimes Contra a Ordem Tributária –

DOT para a cópia ou retirada dos Livros de Apuração do ICMS de 2003 e 2004, por terem sido apreendidos em 25/11/2005.

A fiscalização também solicitou à DOT cópia de tais livros, entretanto, a solicitação não foi atendida.

• Por falta de escrituração contábil, ficou inviável a realização de verificações obrigatórias dos anos de 2006 e 2007.

Quanto à utilização do CNPJ da SANTA CRUZ II no lançamento de ofício da Cofins e PIS de janeiro a julho de 2003, a fiscalização apresenta os seguintes argumentos:

• A pessoa jurídica SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS LTDA esteve inativa desde 1998, renascendo apenas em 12/08/2003, exclusivamente para incorporar a empresa SANTA CRUZ I.

• A pessoa jurídica SANTA CRUZ I declara na DIPJ que esteve inativa do início do ano-calendário de 2003 até a data da incorporação. Não declara nada na DCTF e nenhum faturamento para débito do ICMS perante a Sefaz-GO, durante todo o ano-calendário de 2003.

• A pessoa jurídica SANTA CRUZ II:

Declara, na DPI, à Sefaz-GO, que a empresa está ativa entre 01/01/2003 a 12/08/2003.

Afirma não conhecer tal declaração e que irá enviar ofício à Sefaz-GO neste sentido.

Intimada a esclarecer se teria ou não enviado tal ofício, através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos (fls. 51 e 52), não apresenta qualquer resposta.

A alegação de que a empresa só teria iniciado suas atividades em 12/08/2003 é contestada por diligência da RFB, onde se constata a irregularidade no registro do Contrato Social na junta comercial, e conseqüentemente, na obtenção do CNPJ, conforme processo 10120.006500/2005-65, apensado aos autos.

A alegação de que não teria qualquer relação com as empresas SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS LTDA e SANTA CRUZ I não se sustenta, pois possuem a mesma sede, as mesmas filiais, e SANTA CRUZ I e II, também o mesmo nome e mesmos sócios.

A base do lançamento da Cofins e do PIS foram os valores contábeis declarados à Sefaz-GO, através da DPI (fls. 128 a 179), que são coincidentes com os valores declarados em sua escrituração contábil (fls. 180 a 323).

A empresa fez a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ do ano-calendário de 2003 pelo Lucro Real, portanto, deve apurar o PIS pelo regime da não-cumulatividade. Intimada a apresentar os créditos do PIS não-cumulativo do ano de 2003,

apresentou apenas planilha de apuração dos meses de agosto a dezembro de 2003 (fls. 28 a 35). No período de janeiro a julho de 2003, não houve apresentação de DCTF ou DAFON para nenhum dos três CNPJ.

Cientificada pessoalmente dos lançamentos em 18/04/2008 (fls. 341 e 353), a empresa apresentada, em 20/05/2008, sua impugnação (fls. 384 a 396), onde contesta o feito fiscal apresentando os seguintes argumentos:

- *Não apresentou à Sefaz-GO as DPI que foram utilizadas como base para os lançamentos.*

Seria impossível apresentar as DPI com o CNPJ da SANTA CRUZ II, pois este só foi expedido pela RFB em agosto de 2003.

- *A empresa SANTA CRUZ I foi incorporada pela SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS LTDA, que atualmente se chama BMS Produtos Alimentícios Ltda (fls. 409 a 434).*

- *Nulidade por erro de identificação do sujeito passivo.*

Duas empresas possuem em momentos distintos a mesma denominação e quadro social não fazem delas uma mesma empresa.

Não há vedação que impeça que após a extinção de uma pessoa jurídica o mesmo grupo de pessoas constitua nova sociedade com o mesmo nome da anterior.

As empresas foram constituídas regularmente e a própria RFB expediu os CNPJ.

Não é atribuição dos agentes do fisco a desconstituição dos atos jurídicos celebrados por particulares, a fim de estender os efeitos do lançamento para alcançar pessoas que não integram a relação jurídica tributária original.

Só se admite a ampliação dos efeitos do lançamento para alcançar terceiros, quando a lei expressamente imputa àqueles que tem relação com o fato gerador a qualidade de responsáveis tributários.

- *Nulidade por erro na apuração da base de cálculo.*

Foram incluídas na base de cálculo, não somente as receitas decorrentes de venda de mercadorias, mas também outros ingressos não classificados como faturamento, tais como as receitas provenientes de bonificações.

Cita decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, por ser incompatível com a redação (primitiva) do art. 195, I, “b”, da Constituição Federal de 1998.

Também não foram excluídos do faturamento o valor dos produtos revendidos com alíquota zero ou isenção, nem aqueles que se sujeitam à tributação monofásica.

Tal exclusão poderia ser efetuada, vez que o fisco estava de posse dos livros fiscais e contábeis da SANTA CRUZ I, referentes ao período de janeiro a julho de 2003.

- *Nulidade por erro na apuração do PIS*

A fiscalização deveria ter apurado os créditos do PIS não-cumulativo em favor da contribuinte, visto que estavam em seu poder os livros fiscais e contábeis da SANTA CRUZ I, referentes ao período de janeiro a julho de 2003.

- *Erro na aplicação da penalidade*

A multa a ser aplicada deveria ser a moratória e não a de ofício, visto que os lançamentos foram efetuados com base em declarações e informações registradas nos livros fiscais da SANTA CRUZ I.

Para justificar o cancelamento do auto de infração, por erro na identificação do sujeito passivo, a DRJ justificou o seguinte:

Vê-se que o lançamento foi equivocado, uma vez que identifica a empresa SANTA CRUZ II, como sujeito passivo. Ora, a parte final do relatório acima transcrito determina o cancelamento da inscrição no CNPJ da SANTA CRUZ II e da incorporação da empresa SANTA CRUZ I pela empresa SOL NASCENTE.

Uma vez cancelados tais atos cadastrais, não resta dúvida de que o lançamento NÃO deveria ter sido efetuado em nome da empresa SANTA CRUZ II.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Antonio Francisco, Relator

O recurso satisfaz os requisitos de admissibilidade, dele devendo-se tomar conhecimento.

Conforme transcrito no relatório, a Fiscalização entendeu que o lançamento deveria ser efetuado em nome da empresa denominada Santa Cruz II, pelos motivos abaixo expostos:

- A pessoa jurídica SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS LTDA esteve inativa desde 1998, renascendo apenas em 12/08/2003, exclusivamente para incorporar a empresa SANTA CRUZ I.

- A pessoa jurídica SANTA CRUZ I declara na DIPJ que esteve inativa do início do ano-calendário de 2003 até a data da incorporação. Não declara nada na DCTF e nenhum faturamento para débito do ICMS perante a Sefaz-GO, durante todo o ano-calendário de 2003.

- A pessoa jurídica SANTA CRUZ II:

- Declara, na DPI, à Sefaz-GO, que a empresa está ativa entre 01/01/2003 a 12/08/2003.

- Afirma não conhecer tal declaração e que irá enviar ofício à Sefaz-GO neste sentido.

- Intimada a esclarecer se teria ou não enviado tal ofício, através do Termo de Solicitação de Esclarecimentos (fls. 51 e 52), não apresenta qualquer resposta.

- A alegação de que a empresa só teria iniciado suas atividades em 12/08/2003 é contestada por diligência da RFB, onde se constata a irregularidade no registro do Contrato Social na junta comercial, e conseqüentemente, na obtenção do CNPJ, conforme processo 10120.006500/2005-65, apensado aos autos.

- A alegação de que não teria qualquer relação com as empresas SOL NASCENTE COMERCIAL DE SECOS E MOLHADOS LTDA e SANTA CRUZ I não se sustenta, pois possuem a mesma sede, as mesmas filiais, e SANTA CRUZ I e II, também o mesmo nome e mesmos sócios.

Portanto, segundo a Fiscalização, as empresas Sol Nascente e Santa Cruz I estiveram inativas no período objeto do auto de infração e a empresa Santa Cruz II, na realidade, teria iniciado suas atividades anteriormente à sua constituição formal.

Mas, com base no processo anexo ao presente, a DRJ concluiu que, pelo fato de ter sido proposto o cancelamento do CNPJ da Santa Cruz II e da incorporação da Santa Cruz I pela Sol Nascente, o lançamento não poderia ter sido efetuado em nome da Santa Cruz II.

Do relatório constante do anexo VI do processo anexo, constam as seguintes observações (fl. 1085), com os devidos destaques:

Analizando todos os fatos ocorridos e documentos apresentados, constatamos que o Grupo Santa Cruz, controlador da Rede de Supermercado Marcos, na cidade de Goiânia vem agindo de forma sintomática, abrindo e fechando empresas, tornando-as inativas, alterando o controle societário de empresas, encobrando o nome dos verdadeiros responsáveis, alterando ficticiamente o domicílio tributário das empresas, forjando contratos sociais e certidões da Junta Comercial do Estado de Goiás, de forma a evitar o recolhimento de tributos federais.

Tentaremos demonstrar neste relatório o histórico de como uma única pessoa jurídica de fato se transforma em três pessoas jurídicas no cadastro da Receita Federal.

A primeira pessoa jurídica a ser criada foi a Sol Nascente Comercial de Secos e Molhados Ltda, CNPJ nº 24.792.236/0001-76, doravante tratada só como Sol Nascente, que conforme dados cadastrais pesquisados nos Sistemas da Receita Federal, a sociedade iniciou-se em 16/09/1988, fl. 352. Até o ano calendário de 1997 entregou suas declarações de rendimentos à Receita Federal, de forma regular, sendo que a partir do ano calendário de 1998 até o ano calendário de 2002, informou em suas declarações que estava inativa (ver histórico das declarações entregues - fls. 377/378). A partir do ano calendário de 2003 a empresa "renasceu" para incorporar outra grande empresa que vem a ser a Santa Cruz Importação e Comércio de Alimentos Ltda, CNPJ 02.114.686/0001-77, porém a empresa incorporada foi justamente a que havia sucedido a empresa Sol Nascente no controle das filiais da rede de estabelecimentos denominada Supermercado Marcos.

[...]

*A terceira pessoa jurídica criada também tem o nome empresarial de Santa Cruz Importação e Comércio de Alimentos Ltda, doravante tratada como Santa Cruz II, porém conseguiu um número de CNPJ diferente da segunda pessoa jurídica. O CNPJ criado foi 06.155.411/0001-32. Este CNPJ foi criado em 14/08/2003 e a partir desta data passou a ter os mesmos estabelecimentos filiais da rede denominada Supermercado Marcos e, pelo que se pode verificar da DIPJ 2005, ano calendário de 2004, fls 589/667, informou faturamento mais compatível com o porte da rede Marcos. **Registre-se, no entanto que esta terceira pessoa jurídica, Santa Cruz II, CNPJ 06.155.411/0001-32, não está constituída junto ao Registro de Comércio, tendo em vista a resposta ao Ofício nº 26/2004/Safis/DRF/GOI, fl. 04, cuja Certidão Específica, negando a existência do registro na Junta Comercial do Estado de Goiás, encontra-se à fl. 06.***

[...]

Quadro 01: Demonstrativo da Evolução das Empresas

Empresa nº 1 (Sol Nascente)	Empresa nº 2 (Santa Cruz I)	Empresa nº 3 (Santa Cruz II)
Sol Nascente Com de Secos e Molhados Ltda	Santa Cruz Imp e Com de Alimentos Ltda	Santa Cruz Imp e Com de Alimentos Ltda
CNPJ: 24.792.236/0001-76	CNPJ: 02.114.686/0001-77	CNPJ: 06.155.411/0001-32
Abertura: 16/09/1988	Abertura: 01/09/1997	Abertura: 14/08/2003
Funcionamento regular até: Agosto/1997	Funcionamento regular até: Agosto/2003	Continua em atividade.
Em agosto/2003, depois de uma longa inatividade, incorporou a empresa nº 2.	Em agosto/2003 foi incorporada pela empresa nº 1.	Continua em atividade.

Em 2005 apresentou DIPJ informando faturamento "zero".		Em 2005 apresentou faturamento compatível.
--	--	--

[...]

*Em resumo, a primeira empresa Sol Nascente, CNPJ 24.792.236/0001-76, incorporou a segunda, Santa Cruz I, CNPJ 02.114.686/0001-77, somou todos os seus débitos e solicitou adesão ao parcelamento especial - PAES, instituído pela Lei 10.684/2003. Em seguida, estando todos os débitos em nome das duas primeiras, **criou-se ficticiamente esta nova empresa, livre de débitos, transferindo a parte sólida da empresa anterior, ou seja os estabelecimentos supermercadistas, para esta nova empresa.** Para completar a confusão ainda utilizou o mesmo nome empresarial, só criando um novo número de CNPJ.*

Portanto, o critério adotado pela Fiscalização foi o de que a Santa Cruz II continuaria em atividade, além dos fatos de as empresas apresentarem os mesmos estabelecimentos filiais, muito embora tenha sido reconhecido que a Santa Cruz II nunca teria sido, de fato, constituída.

À vista do exposto, a única contraposição aos fundamentos do acórdão de primeira instância seria a aplicação ao caso de uma espécie de princípio da transcendência, considerando-se que, por se tratar, na realidade, de uma única empresa, com várias denominações e constituições formais, a eleição de uma delas como sujeito passivo não implicaria a impossibilidade de sujeição passiva da empresa de fato existente.

Para tanto, seria necessário apenas que os fatos relatados fossem suficientes para abranger atos praticados pela empresa de fato e que a sua ciência fosse dada aos sócios efetivos da empresa.

Nesse contexto, considerar-se-ia que todos os vícios de aspectos formais relativos à identificação do sujeito passivo poderiam ser superados pelos seus aspectos materiais.

Entretanto, no caso dos autos, a sucessão de eventos no tempo impede que seja aplicado tal critério, pois a empresa identificada como sujeito passivo sequer foi constituída de fato.

Com essas considerações, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José Antonio Francisco

Processo nº 10120.003074/2008-51
Acórdão n.º **3302-00.875**

S3-C3T2
Fl. 1.140
