



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo n.º : 10675.003559/2002-82
Recurso n.º : 201-125478
Matéria : PIS
Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e SADIA S/A
Recorrida : 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 23 de abril de 2007
Acórdão nº : CSRF/02-02.630

RECURSO DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL - PIS – DECADÊNCIA. O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS é de 05 anos, como definido no CTN, não se aplicando ao caso a norma do artigo 45 da Lei 8.212/1991.

Recurso do Sujeito Passivo - MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

Recurso especial da Fazenda Nacional negado.
Recurso especial do contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL e SADIA S/A.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto que deu provimento ao recurso, e por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial do contribuinte, vencida a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez que deu provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR

Processo n.º : 10675.003559/2002-82
Acórdão n.º : CSRF/02-02.630

FORMALIZADO EM: 31 MAI 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GILENO GURJÃO BARRETO, ANTONIO CARLOS ATULIM, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, FLAVIO DE SÁ MUNHOZ e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



Processo n.º : 10675.003559/2002-82

Acórdão n.º : CSRF/02-02.630

Recurso n.º : 201-125478

Recorrentes : FAZENDA NACIONAL e SADIA S/A

RELATÓRIO

Por descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata-se de impugnação ao lançamento da contribuição para o programa de integração social - Pis. O auto de infração (fls. 91/96) foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal em Uberlândia – MG.

Registre-se preliminarmente que as infrações apontadas pelo auditor foram supostamente cometidas pela contribuinte Rezende Alimentos Ltda., nos anos-calendários de 1997, 1998 e 2000. No dia 31 de agosto de 2000 Rezende Alimentos Ltda. alterou sua denominação social, bem como transformou o tipo societário, passando a ser identificada como Sadia Alimentos S.A. (fls. 45/54). Posteriormente, em 29 de dezembro de 2000, Sadia Alimentos S.A. incorporou Sadia S.A. e, no mesmo instrumento, alterou sua denominação para Sadia S.A. (fls. 55/71). Os créditos tributários foram exigidos de Sadia S.A., que, juridicamente, é a mesma Rezende Alimentos Ltda., e não sua sucessora.

O autor da ação fiscal afirma que, apesar de intimada para tanto (fls. 112/125), a contribuinte não logrou êxito em ilidir as diferenças entre o Pis declarado/pago em DCTF, e o Pis apurado pela Fiscalização segundo valores escriturados pela própria empresa. Constituiu então crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de: janeiro, março e novembro de 1997; janeiro, fevereiro, junho, agosto, outubro e dezembro de 1998; e outubro de 2000.

Cientificada da autuação no dia 26 de dezembro de 2002, a interessada impugnou a exigência no dia 21 do mês subsequente (fls. 187/217) pedindo ao final seja julgado improcedente o lançamento, sob as seguintes alegações, em síntese:

1. decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, março e novembro de 1997, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º, do CTN;
2. a multa e os juros moratórios devem ser excluídos por ausência de má-fé, já que os supostos ilícitos tributários foram cometidos durante a administração anterior. Esse entendimento encontra amparo na jurisprudência tanto judicial como administrativa (cfr. Acórdãos n.ºs 101-93504 e 108-06752 do 1º CC, e RE n.ºs 77571/SP e 76153/SP, do STF). Ademais, é de se ter em conta o art. 112, IV, do CTN, que impõe interpretação mais favorável ao acusado em caso de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação;

Processo n.º : 10675.003559/2002-82
Acórdão n.º : CSRF/02-02.630

3. a responsabilidade pelas aludidas infrações à legislação tributária, conforme art. 135, III, do CTN, pertence única e exclusivamente aos Srs. Alfredo Júlio Rezende e José Mário Ferreira, que ocupavam respectivamente os cargos de Diretor Presidente e Gerente Financeiro à época da ocorrência dos fatos;
4. a base de cálculo (faturamento) foi corretamente apurada e a alíquota aplicada, resultando no valor do Pis devido e efetivamente recolhido, sendo portanto incabível a acusação de divergência entre os valores declarados e os efetivamente escriturados;
5. há que se considerar também as ilegalidades e inconstitucionalidades contidas nas Leis n.ºs 9.715/98 e 9.718/98, para afastar os créditos exigidos durante sua vigência;
6. apela-se ainda pela exclusão dos juros de mora calculados com base na taxa Selic pois: (i) foi criada por Circular do Banco Central, e não por lei; (ii) o art. 61, § 3º, da Lei n.º 9.430/96 macula o princípio da legalidade tributária, já que o art. 161, § 1º, do CTN prevê a necessidade de lei para dispor de modo diverso quanto à aplicação de juros à taxa de 1% ao mês; (iii) possui natureza de juros remuneratórios, e não moratórios, sendo imprestável como índice de atualização monetária de tributos.

Pede ainda a interessada seja realizada perícia para que sejam respondidas as seguintes questões: (i) quais as precisas bases de cálculo sujeitas à tributação do Pis? (ii) qual a alíquota aplicável? (iii) quais os valores devidos a título de Pis pela impugnante no período compreendido no presente auto de infração?

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora – MG decidiu pela procedência do lançamento fiscal, em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

Ementa: PROVA. Compete ao impugnante provar os fatos por ele alegados, tendo em vista o disposto no art. 15 do Decreto 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente às contribuições sociais é de dez anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do disposto no art. 45 da Lei n.º 8.212/91.

Inconformada, a autuada apresentou recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes, para pedir a reforma da decisão que lhe foi desfavorável. A Câmara recorrida deu provimento parcial ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

"NORMAS PROCESSUAIS. INCONSTITUCIONALIDADES.

Processo n.º : 10675.003559/2002-82
Acórdão n.º : CSRF/02-02.630

O Conselho de Contribuintes não tem competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de norma legal ou de ato praticado em afronta à lei como tal acusada.

PIS. DECADÊNCIA. Por ter natureza tributária, aplicam-se ao PIS as regras do CTN relativas à decadência (artigos 150, § 4º, e 173).

Decai em 10 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte, o direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

MULTA NA SUCESSORA.

A exegese do art. 132 do CTN deve ser alcançada em interpretação sistemática com o art. 129 do mesmo diploma legal, de forma que se aplica à sucessora a multa de ofício ainda que o lançamento tenha sido constituído posteriormente ao evento sucessório.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

A responsabilidade pessoal atribuída aos relacionados no inciso III do artigo 135 não representa a sua inserção obrigatória como sujeitos passivos do auto lavrado, se tal responsabilidade, quando da prática do referido ato, não se mostrar necessariamente aplicável.

TAXA SELIC.

A taxa Selic, por conformada com os termos do artigo 161 do CTN, é adequadamente aplicável.

Recurso negado."

A Procuradoria da Fazenda Nacional dissentiu da decisão que lhe foi parcialmente desfavorável e apresentou recurso especial, fls. 355/358, por meio do qual requereu a reforma do acórdão vergastado para que se restabelecesse a decisão da Primeira Instância Administrativa.

O recurso da Fazenda Nacional foi admitido pela Presidente da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, quanto à questão do prazo de decadência dos tributos lançados por homologação.

Cientificada do acórdão ora em exame, a autuada apresentou embargos de declaração, fls. 365/367, bem como contra-razões ao recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional, fls. 372 a 384.

A Presidente da Câmara embargada rejeitou os declaratórios, nos termos do despacho de fls. 386/387.

Cientificada do aludido despacho, a autuada apresentou recurso especial, fls. 392/401, no qual postulou a reforma do acórdão recorrido, no tocante à questão da aplicabilidade de multa em casos sucessórios.

O recurso foi admitido pela Presidente da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, quanto à exclusão da multa nos casos de sucessão.

Sem Contra-razões por parte da Fazenda Nacional.

É o Relatório. 



VOTO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator.

Os Recursos apresentados pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, deles conheço.

Do Recurso apresentado pela Fazenda Nacional

No tocante à decadência dessa contribuição, o meu posicionamento é no sentido de que essa espécie tributária sujeita-se ao prazo decadencial estabelecido no artigo 45 da Lei 8.212/1991, como assim votei até a sessão de julgamento de maio de 2004. Todavia, em respeito à assentada jurisprudência deste Colegiado, que tem decidido reiteradamente pelo prazo quinquenal, resguardo minha posição para curvar-me ao entendimento da maioria e passar a adotar, também, o prazo limite de cinco anos para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pertinente à contribuição para o PIS, nos termos do Código Tributário Nacional.

O CTN dá duas formas para se contar o prazo decadencial, na primeira delas o termo de início deve coincidir com data de ocorrência do fato gerador, quando o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento, e, na segunda, o termo *a quo* é o 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, quando não tiver havido antecipação de pagamento ou ainda houver sido verificada a existência de dolo, fraude ou simulação, por parte do sujeito passivo. Nesse caso, independe de ter havido ou não pagamento.

Analisando os autos, verifica-se que a contribuinte chegou a recolher parcialmente a contribuição devida. Daí, o termo inicial ser o previsto no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. De outro lado, o crédito tributário em discussão, cuja ciência do lançamento fora dada em 26/12/2002, refere-se a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, março e novembro de 1997; janeiro, fevereiro, junho, agosto, outubro e dezembro de 1988; e outubro de 2000. Aplicando-se a regra da decadência estabelecida no parágrafo suso mencionado, vê-se que o direito de Fazenda Nacional constituir o crédito tributário pertinente à contribuição cujos fatos geradores ocorreram até novembro de 1997 encontrava-se, à época da ciência do auto de infração, extinto pelo decurso do quinquênio legal. //



Processo n.º : 10675.003559/2002-82
Acórdão n.º : CSRF/02-02.630

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional.

Do Recurso Apresentado pelo Sujeito Passivo

No tocante à responsabilidade da sucessora (incorporadora) por infrações fiscais cometidas pela sucedida, entendo não assistir razão ao sujeito passivo, pois o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades).

Esta questão foi muito bem enfrentada por Marcus Vinícius Néder de Lima, no julgamento do Recurso que deu origem ao Acórdão 202.11845, transcrito pela Conselheira Irene Souza da Trindade Torres no voto condutor do Acórdão n.º que, em virtude da similitude com a questão aqui tratada, com os devidos agradecimentos aos ilustres conselheiros, peço licença para transcrever e adotar excertos do desse acórdão como minhas razões de decidir:

Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e sucessora por multas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada EUCATEX MADEIRA LTDA., por sua vez incorporadora da empresa EUCATEX FLORESTAL LTDA, cujo recolhimento de PIS está a se exigir neste processo. Pleiteia, a recorrente, a elisão das referidas penalidades, sob o argumento que o artigo 132 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corroborar tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento *a contrário senso*, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano:

"(..) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de matreira restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição, //



Processo n.º : 10675.003559/2002-82
Acórdão n.º : CSRF/02-02.630

ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária.”¹

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por consequência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari, “o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a intensidade da sua culpa. Tão representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importaria na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao dispor que “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”.

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: “a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte.”²

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que:

“O direito dos contribuintes às mudanças societárias tão pode servir de instrumento a liberação de quaisquer ônus, fiscais (inclusive penalidade), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.”³

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial nº 32967 - RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, *in verbis*:

“(…) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em “Código Tributário Nacional Comentado”, Editora Revista dos Tribunais:

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 1911, pág. 297.

² *Sucessão Tributária: Aspectos Críticos Justiça Tributária*, 1º Congresso Intenacional de Direito Tributário, 1998, 868/869.

³ *Curso de Direito Tributário*, ed. Dialética, 1997, 1º ed., pág. 187. 

Processo n.º : 10675.003559/2002-82
Acórdão n.º : CSRF/02-02.630

"A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (..) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527)."

Não fossem as razões expostas linhas acima suficientes para demonstrar a procedência da multa de ofício na empresa incorporadora, a ata sumária da assembléia geral extraordinária realizada em 30 de agosto de 2.002, cópia às fls. 72 a78, põe, a meu ver, pá de cal na discussão, pois, conforme consta desse documento, a incorporadora era acionista controladora da incorporada, com participação superior a 99,99% das ações do capital dessa empresa, o que implica em dizer que todos os atos praticados pela incorporadora era, ao menos indiretamente, de responsabilidade da hoje incorporadora, a qual detinha o controle total da administração da incorporada. Diante disso, não consigo vislumbrar qualquer possibilidade de excluir a reclamante do pólo passivo da obrigação tributária ora em exame.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões – DF, em 23 de abril de 2007.


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

