



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10675.003561/2002-51
Recurso nº : 201-125476
Matéria : COFINS
Recorrente : SADIA S/A.
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 1ª CÂMARA DO 2º CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 25 de julho de 2006
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

COFINS – DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia haver sido constituído.

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 negado.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriene Maria de Miranda (Relatora) que deu provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício, Antonio Carlos Atulim que deu provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência e Maria Teresa Martínez Lopez e Valdemar Ludvig (Substituto convocado) que deram provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 21 NOV 2006

Processo nº. : 10675.003561/2002-51
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO, ANTONIO BEZERRA NETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR



Processo nº. : 10675.003561/2002-51
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

Recurso nº. : 201-125476
Recorrente : SADIA S/A.
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado para exigir a COFINS referente aos períodos de janeiro/1997 a novembro/2000, recolhida a menor.

Regularmente cientificada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 187-216), na qual asseverou, em síntese: (i) decadência dos créditos referentes ao ano de 1997, em atenção ao art. 150, §4º, CTN; (ii) exclusão da multa de ofício, eis que os recolhimentos a menor foram realizados anteriormente à gestão diversa da atual e, portanto, a responsabilidade da atual gestão se restringiria aos tributos constituídos posteriormente à data de incorporação, consoante art. 132 do CTN; (iii) necessidade de intimação dos antigos gestores para apurar a responsabilidade quanto aos tributos discutidos, em atenção ao art. 135, III, CTN; (iv) que a base de cálculo foi corretamente apurada, uma vez que as exigências da Lei nº 9.718/98 não se coadunam ao art. 195, I, do CTN, no que se refere ao recolhimento com base na receita bruta; (v) ilegalidade do alargamento do conceito de receita apresentado pela Lei nº 9.718/98; (vi) ilegalidade da aplicação da taxa SELIC como juros moratórios; (vii) necessidade de realização de perícia contábil em face das divergências apuradas.

Após exame dos autos, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora/MG manteve o lançamento discutido (fls. 249-258), tal como se verifica da ementa transcrita a seguir:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 2000

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 Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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 nº 8.212/91.

Lançamento Procedente" (f. 249).

Regularmente intimada (f. 258), a empresa interpôs recurso voluntário (fls. 260-290 e 298-328), reiterando as razões esposadas na impugnação.

A Eg. Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes negou provimento ao recurso (fls. 338-348), cuja ementa é transcrita a seguir:

"NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.

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

INCONSTITUCIONALIDADES.

Processo nº. : 10675.003561/2002-51
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

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.

COFINS. 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" (f. 338).

Após regular intimação (f. 350), a empresa apresentou embargos declaratórios (fls. 351-354), os quais foram rejeitados (fls. 357-358).

Em seguida, a contribuinte apresentou recurso especial (fls. 362-375), em que questiona a aplicação do prazo decadencial de dez anos e a exigência da multa, na medida em que impingida à sucessora após o ato de incorporação. Traz como paradigmas julgados desse Eg. Conselho de Contribuintes que abarcam sua tese em ambos os pontos questionados.

Sem contra-razões (f. 412), vieram os autos para julgamento.

É o relatório.

Processo nº. : 10675.003561/2002-51
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

VOTO VENCIDO

Conselheira ADRIENE MARIA DE MIRANDA, Relatora

Presentes os pressupostos mínimos de admissibilidade, conheço do presente recurso.

O recurso é tempestivo. Os paradigmas indicados em confronto com o v. acórdão recorrido comprovam a existência de dissídio jurisprudencial. Nesse passo, conheço o recurso especial aviado.

Dois são os pontos questionados pela contribuinte em seu apelo. Primeiramente, impugna a aplicação do prazo decadencial de 10 (dez) anos previsto no art. 45 da Lei nº. 8.212/91, reiterando a sua tese no sentido de que, sendo a matéria decadência reservada à lei complementar, o prazo decadencial aplicável é o de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, § 4º do CTN. Por segundo, pede a exclusão da multa de ofício, ao argumento de que não lhe poderia ter sido impingida, porquanto constituída após o ato de incorporação.

Quanto à decadência, o tema já foi objeto de várias decisões dessa Eg. Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pacífico o entendimento de que o prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir crédito pertinente à COFINS é aquele previsto no mencionada art. 45 da Lei nº 8.212/91, vale dizer, é de 10 (dez) anos, *verbis*:

"COFINS. DECADÊNCIA. É de dez anos, nos termos da legislação específica, o prazo de decadência para lançamento da Cofins.

Recurso provido." (CSRF/02-01.796, Rel. Cons. Joseja Maria Coelho Marques d.j. 24/01/2005, destacamos)

"DECADÊNCIA – COFINS – Decai em dez anos, na modalidade de lançamento de ofício, o direito à Fazenda Nacional de constituir os créditos relativos para a Contribuição para a COFINS, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetivado. Os lançamentos feitos após esse prazo de dez anos são nulos.

Recurso provido." (CSRF/02-01.723, Rel. Cons. Dalton Cordeiro de Miranda, d.j. 13/09/2004, destacamos)

"COFINS – DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia haver sido constituído.

Recurso especial negado." (CSRF/02-01.722, Rel. Cons. Henrique Pinheiro Torres, d.j. 13/09/2004, destacamos)

Nesse passo, uma vez que, no caso concreto, a contribuinte tomou ciência do auto de infração 26/12/2002, exigindo créditos referentes ao período compreendido entre janeiro/1997 a setembro/2000, não merece ser provido o recurso especial nesse ponto.

De outro lado, no que toca ao pedido de exclusão da multa de ofício, as razões da contribuinte devem ser acolhidas, na medida em que constituída posteriormente ao ato de incorporação, hipótese em que esse Eg. Conselho de Contribuintes já decidiu não ser cabível a manutenção da aludida multa.

Processo nº. : 10675.003561/2002-51
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

Com efeito, a jurisprudência tanto desse Eg. Conselho de Contribuintes, em especial a do Col. STJ, tem o entendimento de que a multa não é devida quando o crédito tributário não estiver devidamente constituído no momento do ato sucessório, porquanto, nos termos do art. 132 do CTN, a sucessora responde apenas pelos tributos devidos e a multa não integrava o passivo da sucedida quando da incorporação:

“RECURSO EX OFFICIO. CSLL – MULTA DE OFÍCIO – RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES – O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação.

RECURSO VOLUNTÁRIO. CSLL – RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA – A partir da Lei 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado da multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, a multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação. (Ac 101-9543, Cons. Rel. Paulo Roberto Cortez, d.j. 22/03/2006, destacamos)

IRPJ – RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA – MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO – A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora. (CSRF/01-04.406, Rel. Cons. Carlos Alberto Gonçalves Nunes, d.j. 24/02/2003, destacamos)

NORMAS PROCESSUAIS. PERÍCIA PARA EXAME DE REGISTROS CONTÁBEIS. DESNECESSIDADE. Em se tratando de processo administrativo fiscal, desnecessário o auxílio técnico para exame de registros contábeis, que pode ser realizado diretamente pelas partes. INCONSTITUCIONALIDADE. A autoridade administrativa não pode examinar a constitucionalidade de lei. Preliminares rejeitadas. IPI. CRÉDITO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. As matérias-primas transferidas devem ser consideradas no cálculo do crédito presumido do estabelecimento que as recebeu, quando o incentivo foi calculado separadamente por estabelecimento. MULTA. INCORPORAÇÃO. Não cabe a exigência de multa por lançamento de ofício da empresa responsável pelo crédito de empresa incorporada, quando a operação societária realizou-se em data anterior à do lançamento. Recurso parcialmente provido. (Ac 203-08459, Rel. Cons. Renato Scalco Isquierdo, d.j. 19/09/2002, destacamos)

Desse modo, visto que o presente auto de infração foi lavrado exigindo a multa posteriormente ao ato de incorporação, deve referido encargo ser excluído.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial, nos termos acima expostos.

É o voto.

Sala das Sessões – DF, em 25 de julho de 2006 


ADRIENE MARIA DE MIRANDA



Processo nº. : 10675.003561/2002-51
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

VOTO VENCEDOR

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRRES, Redator designado

A matéria em que fui designado redator cinge-se à questão da responsabilidade da sucessora (incorporadora) por infrações fiscais cometidas pela sucedida, 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 nº 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 sensu*, 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 certo casos sua disposição, 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

¹

Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1911, pág. 297

Processo nº. : 10675.003561/2002-51
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

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:

"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 exposta linhas acima suficientes para demonstrar a procedência da multa de ofício na empresa incorporadora, a ata sumária da assembléia geral

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

Processo nº. : 10675.003561/2002-51
Acórdão nº : CSRF/02-02.400

extraordinária realizada em 30 de agosto de 2.002, cópia às fls. 213 a 219, 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 25 de julho de 2006


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

