



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10805.001963/97-42
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-007.474 – 3ª Turma
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria PIS/PASEP
Recorrente QUAKER BRASIL LTDA (INCORPORADA POR PEPSICO DO BRASIL LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/08/1992, 31/12/1992, 30/03/1994, 28/02/1995

PIS. INCORPORADORA. MULTA. RESPONSABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 113/18.

Em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF/2015, cabe refletir que a maioria dos conselheiros, ao analisar o caso vertente, se direcionou apenas pela aplicação da Súmula Carf nº 113, de 2018.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olimiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 201-78.174, da 1ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao recurso, da seguinte forma:

- Por unanimidade de votos, para reconhecer a semestralidade da base de cálculo e para negar provimento ao recurso quanto à exclusão do ICMS;
- Por maioria de votos, quanto à multa.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“PIS. INCORPORADORA. MULTA. RESPONSABILIDADE.

A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, devendo ser observado que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável, independentemente de distinção se a multa é de caráter moratório ou punitivo (precedentes das 1ª e 2ª Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

BASE DE CALCULO. SEMESTRALIDADE.

Até fevereiro de 1996, a base de cálculo do PIS, nos termos do parágrafo único do art. 69 da LC nº 7/70, corresponde ao faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, sem correção monetária até a

data do respectivo vencimento (Primeira Seção do STJ - REsp n 144.708-RS – e CSRF), sendo a alíquota de 0,75%.”

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Preliminarmente que, apesar de ter calculado o valor devido a título de PIS no período autuado excluindo o ICMS na base de cálculo da contribuição, não houve recolhimento a menor, uma vez que a apuração do tributo foi feita com base nos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88 – declarados inconstitucionais;
- O imposto estadual não se insere no conceito de receita operacional — conforme entendimento majoritário da jurisprudência desde a época da autuação — ele não foi considerado para fins de delimitação da base de cálculo do PIS;
- Tendo em vista a relevância do tema, a Recorrente desde já requer, preliminarmente, que o julgamento do presente recurso seja suspenso, até que o aludido Recurso Extraordinário seja definitivamente julgado;
- O ponto fundamental que deve ser avaliado no presente caso diz respeito ao fato de que simplesmente não houve recolhimento insuficiente da contribuição ao PIS. Pelo contrário, o pagamento da referida contribuição foi efetuado a maior, não obstante a exclusão do ICMS de sua base cálculo, tendo em vista a observância por parte dos inconstitucionais Decretos-lei nos 2.445/88 e 2.449/88, conforme se pode verificar dos seus demonstrativos contábeis e documentos fiscais;
- Ocorre que, em sua interpretação dos fatos passados, a Fiscalização entendeu que a ADRIA teria antecipado exclusões da base de cálculo do PIS, com relação a devoluções ou cancelamentos de vendas. Porém, o correto exame da questão não aponta nesse sentido. As exclusões mencionadas no Auto de Infração referiram-se a devoluções e cancelamentos ocorridos no último dia dos respectivos períodos. Muito embora, contabilmente, só pudessem

ser processadas nos meses subsequentes, representam deduções dos faturamentos auferidos nos meses em que tais eventos se deram;

- Como se pode perceber, não procede a argumentação de que ocorreram antecipações de exclusões, pois os meses de competência a que se referiam eram aqueles em conformidade com os registros da ADRIA;
- Está claro, portanto, que a exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS, na prática, não resultou em recolhimento insuficiente da contribuição, tendo em vista que, devido à observância dos termos dos inconstitucionais Decretos-lei n°s 2.445/88 e 2.449/88, o seu pagamento foi efetuado em valores substancialmente elevados.
- Ainda que fosse procedente o Auto de Infração — o que não é o caso —, o fato é que à luz do disposto no artigo 132 do Código Tributário Nacional, nenhuma multa pode ser cobrada da incorporadora, pois a responsabilidade pelos tributos na sucessão não inclui penalidades.

Em Despacho às fls. 2083 a 2084, foi dado seguimento parcial ao recurso especial apenas em relação à **multa de ofício contra a empresa incorporadora porque: (i) esta matéria foi pré-questionada; e (ii) os acórdãos paradigmas apresentados, e aceitos como divergentes, foram proferidos por colegiado distinto, restando demonstrada a divergência apontada.**

Em Despacho de Reexame de Admissibilidade de Recurso Especial, foi decidido pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais em exercício manter o Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento desse Conselho.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- O STJ vem se posicionando firme e reiteradamente no sentido de que os artigos 132 e 133 do CTN impõem responsabilidade integral ao sucessor, seja no que tange a eventuais tributos devidos, seja quanto por multa decorrente — seja ela de caráter moratório ou de natureza punitiva. Ou seja, prevalece a interpretação de que quando

se diz "créditos tributários", estão incluídas multas que decorram do não pagamento do tributo, na época de seu vencimento

- Uma multa aplicada antes da sucessão é incorporada ao patrimônio da contribuinte, podendo ser exigida de quem o sucede. O sucedido, em qualquer hipótese, permanece como responsável, independentemente de a multa ser de caráter moratório ou punitivo.

Em Ofício, a PepsiCo do Brasil Ltda – recorrente, nos autos do processo administrativo em referência, atualmente em fase de recurso especial por ela interposto – ainda não distribuído ao seu Relator -, vem, por seus procuradores abaixo assinados (doc. nº 1), reiterar o pedido formulado em sua petição apresentada em 28.08.2014 (doc. nº 2) para requerer a remessa dos autos para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo, para que seja determinado o imediato cancelamento - com base no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 30/20091 e na Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal nº 21 - do arrolamento dos bens que foram oferecidos pela Recorrente, para o seguimento do seu recurso voluntário interposto nestes autos.

Vale ressaltar que, tendo em vista que a aludida petição protocolizada em 28.08.2014 ainda não foi apreciada, o referido arrolamento permanece ativo, sem amparo jurídico algum, eis que esta exigência foi declarada inconstitucional.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que devo conhecê-lo, vez que em relação à lide posta, foi comprovada a divergência. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho.

Eis o que traz o despacho, confrontando as ementas dos acórdãos indicados como paradigmas:

“[...]

Quanto à segunda matéria objeto deste recurso especial (lançamento de multa de ofício contra a empresa incorporadora), a recorrente trouxe, como paradigma, o Acórdãos n.ºs 10195.587 e 20309.237, cujas emendas abaixo transcrevo:

Acórdão n.º 10195.587

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa.

Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN. (Decisão do STF no RE n.º 90.834MG, relator o Ministro Djaci Falcão, RTJ n.º 93, pág. 862).

Acórdão n.º 20309.237

PIS. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. EXCLUSÃO DAS MULTAS PUNITIVAS.

A responsabilidade por sucessão abrange não somente os débitos tributários que a antecederam como também os que forem apurados após a sucessão, desde que resultantes de fatos geradores ocorridos anteriormente a ela. As multas punitivas, no entanto, são de responsabilidade pessoal dos agentes, que incidem nas condutas punidas, não se inserindo no contexto da responsabilidade da sucessora.

Provado está que a decisão recorrida julgou o recurso voluntário da empresa em sentido contrário ao decidido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte e pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes nos recursos voluntários acima referidos.

Portanto, provado está a divergência jurisprudencial desta matéria e, também, que a mesma foi objeto de questionamento no recurso voluntário. [...]”

Sendo assim, concordando com o despacho, é de se conhecer do recurso especial do sujeito passivo, na parte admitida.

Ventiladas tais considerações, relativamente ao cerne da lide – qual seja, responsabilidade ou não do sucessor pela multa de caráter punitivo.

Recorda-se que a Quaker Brasil Ltda havia sido autuada, considerando ser sucessora da empresa Adria Produtos Alimentícios Ltda, vez que a empresa sucedida teria adotado, no período fiscalizado – agosto de 1992 a fevereiro de 1995 – o procedimento de se excluir da base de cálculo do PIS o valor devido a título de ICMS. A empresa também teria procedido à exclusão da base de cálculo do PIS dos valores relativos a vendas canceladas e vendas retornadas.

Vê-se que a lide posta em recurso especial, a rigor, traz um bom direito, considerando a construção de entendimento que poderíamos nos declinar ao analisar os arts. 142, 121, 132 e 3º do CTN, que trazem, *in verbis* (somente pelos destaques seria possível inferir o entendimento favorável ao contribuinte):

*“Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a penalidade cabível.***

*Art. 121. **Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa jurídica obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.***

*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.***

*Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”*

Ou seja, em breve síntese, daria para invocar o art. 132 do CTN, defendendo que para a sucessora nenhuma multa seria devida, pois a responsabilidade por tributos na sucessão não inclui penalidades.

Frise-se as lições do Professor Luciano Amaro – in Direito Tributário Brasileiro, 20ª Edição:

*“Outra questão que merece registro é a das multas por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por tributos. Estariam aí incluídas as multas? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a sanção de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em tributos, mas em “obrigação tributária”(abrangente também de penalidades pecuniárias, ex vi do art. 113, § 1º). **Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos ou omissões imputáveis aos responsáveis). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se dúvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio in dubio pro reo. O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, negou a responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido**³⁴.”*

Não obstante a esse entendimento, vê-se que em 4.6.2013 transitou em julgado a decisão do STJ ao apreciar o REsp 923012/MG, em sede de repetitivo, que, por sua vez, consignou a seguinte ementa:

“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, NO RESP 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, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. 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 integrarem 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.*

5. A Primeira Seção deste Tribunal Superior pacificou o entendimento acerca da matéria, por ocasião do julgamento do Resp 1111156/SP, sob o regime do art. 543-C, do CPC, cujo acórdão restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais".

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça. (REsp 1111156/SP, Rel. Ministro

HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009)

6. Não obstante, restou consignada, na instância ordinária, a ausência de comprovação acerca da incondicionalidade dos descontos, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor do aresto recorrido.

7. Destarte, infirmar a decisão recorrida implica o revolvimento fático-probatório dos autos, inviável em sede de recurso especial, em face do Enunciado Sumular 07 do STJ.

8. A ausência de provas acerca da incondicionalidade dos descontos concedidos pela empresa recorrente prejudica a análise da controvérsia sob o enfoque da alínea "b" do permissivo constitucional.

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.”

Foi, assim, firmada a seguinte tese - Súmula 554/STJ:

“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.”

Diante dessa decisão, vê-se que, em respeito ao art. 62, inciso II, alínea “b”, da Portaria MF 343/2015 – ficam os conselheiros obrigados a observar a decisão definitiva do STJ, em sede de repetitivo – realizado nos termos dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei 13.105/15 – NCPC.

Independentemente da decisão definitiva dada pelo STJ, em sede de repetitivo, vê-se que nesse ano o Pleno desse órgão aprovou a Súmula CARF nº 113 (também de observância obrigatória):

“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.”

Cabe ainda trazer, em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF/2015, que, na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

Sendo assim, é de se refletir que a maioria dos conselheiros se direcionou somente pela aplicação da Súmula nº 113 ao caso vertente, não concordando com o entendimento inicial que havia transcrito no início de meu voto.

Em vista de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, negando-lhe provimento.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama