



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº	10830.005670/98-53
Recurso nº	105-120912 Especial do Contribuinte
Matéria	CSLL
Acórdão nº	CSRF/01-05.546
Sessão de	19 de setembro de 2006
Recorrente	MINASA INTERNACIONAL S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

DECADÊNCIA – CSL – Frente à Constituição Federal, as contribuições sociais têm natureza tributária e, por isso o seu prazo de decadência é de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º, do CTN, não se lhes aplicando o art. 45 da Lei nº 8.212/91

MULTA NA INCORPORAÇÃO – CONTROLE COMUM – Quando presente o elemento subjetivo pelo controle comum à época da incorporação, deve ser mantida a penalidade de ofício ainda que lançada após o ato sucessório. A eficácia positiva do disposto no artigo 132 do CTN, combinado com o artigo 129 do mesmo diploma legal, para se cobrar tão-somente o tributo, está vinculada à não existência de participação dos controladores da sucessora nos atos anteriores da sucedida.

Recurso especial parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MINASA INTERNACIONAL S/A,

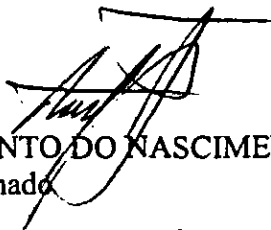
ACORDAM os Membros da Primeira da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reconhecer a decadência em relação aos períodos de apuração ocorridos até agosto de 1993, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior (Relator), Manoel Antonio Gadelha Dias,

Grb
[Assinatura]

Cândido Rodrigues Neuber e Marcos Vinícius Neder de Lima que negaram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
Presidente



PAULO JACINTO DO NASCIMENTO
Redator designado

FORMALIZADO EM: 25 ABR 2008

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MAÇADO CALDEIRA, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN e JOSÉ HENRIQUE LONGO.

Relatório

Trata-se de especial por divergência, interposto pelo contribuinte em epígrafe, em face do Acórdão 105-13216, no qual a colenda Quinta Câmara, nas matérias cujo seguimento foi concedido, rejeitou a preliminar de decadência para os períodos de apuração anteriores a agosto de 1993, e manteve a multa de ofício na sucessora por incorporação, ora recorrente.

Extraí-se dos autos que a empresa Lanificio Amparo foi objeto de cisão e versão de parcela do seu patrimônio para a ora recorrente, na data de 30/11/93. A empresa cindida compensou base de cálculo negativa referente a anos- calendário anteriores a 1992, nos meses de maio, junho, julho, setembro e outubro de 1993, sendo este o objeto da autuação.

No aresto recorrido restou decidido que, em tendo sido cientificado o auto de infração em 28/09/98, não teria ocorrido a alegada decadência, pois sua contagem se dá pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, ou seja, a partir da data da entrega da declaração de rendimentos.

Recorre a contribuinte pleiteando a contagem do prazo conforme o artigo 150, § 4º, do CTN, tendo como *dies a quo* a data da ocorrência do fato gerador, o que afastaria as exigências anteriores a agosto de 1993.

Na outra matéria ora em litígio, a colenda câmara recorrida entendeu cabível a imposição de multa de ofício na sucessora, conforme artigo 129 do CTN, que alude a crédito tributário.

Contesta a recorrente por entender aplicável o disposto no artigo 132, que por seu turno trata apenas de tributo, sem qualquer consideração quanto à penalidade. Traz como paradigma o Acórdão 101-92.734.

Não há contra-razões.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, Relator

Recurso tempestivo e preenchendo os requisitos de admissibilidade, notadamente a divergência de interpretação da lei tributária.

A questão da decadência nesta CSRF já se pacificou pela contagem do prazo a partir da ocorrência do fato gerador, para períodos de apuração posteriores à edição da Lei 8.383/91.

Porém, com a norma especial estampada no artigo 45 da Lei 8.212/91, entendo que o prazo para a CSLL foi regulamentado em 10 anos, contados a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao que poderia ter sido lançado.

Negar eficácia a essa norma seria declará-la inconstitucional, pelo conflito com o CTN, poder que está além da competência deste Colegiado. Aliás, a confirmar que o eventual conflito existente é matéria de inconstitucionalidade, a ensejar apreciação somente pelo Poder Judiciário, é que está sendo apreciada a questão na Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça (Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616.348-MG).

Por essa razão, não vejo como decaído o direito do fisco em autuar a recorrente, em 1998, por compensações indevidas de CSLL ocorridas em 1993.

A questão da penalidade merece análise maior.

De fato, há controvérsia na interpretação dos artigos 129 e 132, pois o primeiro se refere a crédito tributário, enquanto o segundo apenas a tributo. Tem prevalecido o entendimento de que na incorporação o sucessor responde pela penalidade quando esta já se encontrava incorporada ao passivo da sucedida. A contrario sensu, improcedente seria a penalidade quando imposta diretamente ao sucessor.

Ocorre que, independentemente da discussão doutrinária do alcance mais genérico da disposição do artigo 132 do Código Tributário Nacional, se aplicável ao crédito tributário ou apenas ao principal, interpretação a afastar a penalidade não pode ser alcançada quando estivermos tratando do mesmo grupo econômico, cujo controle, societário e administrativo, pertença às mesmas pessoas.

O caso dos autos é exatamente este, pois a sucedida, tal como a sucessora, tinham como controlador, à época dos fatos, a mesma pessoa jurídica, certo ainda que ambas foram representadas nos documentos societários de cisão e incorporação pelas mesmas pessoas, ex vi de fls. 26 a 57.

A colenda Sétima Câmara há pouco apreciou a questão, e em votação unânime assim concluiu, conforme voto do ilustre Conselheiro Natanael Martins, Acórdão 107-08.562:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM – SUCESSÃO – CARACTERIZAÇÃO – A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu

infrator - sob pena deitar por terra as normas gerais insculpidas nos artigos 129 e 136, também do CTN -, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum.

Extraio do excelente pronunciamento do Relator daquele aresto os seguintes excertos:

Como visto do relatório, diligência requerida pelo Colegiado confirmou que as empresas sucedidas por incorporação e a sucessora possuíam laços societários anteriores ao evento, já que em todas as sociedades figuravam como sócios Caramuru Administração e Participações S/C Ltda., Alberto Borges de Souza e César Borges de Souza.

Nesse contexto, entendo que a multa de ofício não pode ser exonerada.

É que, a não aplicação da multa a terceiros, inclusive no caso funda-se no princípio emergente do direito penal de que a pena não pode passar da pessoa do infrator, daí a jurisprudência construída em torno do art. 132 do CTN, não obstante os artigos 129 e 136 que, como regra, impõem ao contribuinte a responsabilidade pelos atos praticados.

Com efeito, as sociedades em questão, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum, não podendo ter aplicação, ao caso concreto, assim, o princípio emergente do direito penal de que a infração não pode passar da pessoa de seu infrator, sob pena de se negar vigência aos referidos artigos 129 e 136 do CTN que, como regra, pressupõem a atribuição de responsabilidade, mormente tendo-se presente de que a pessoa jurídica, enquanto titular de direitos e obrigações, é figura criada pelo ordenamento jurídico, sendo que, ao fim e ao cabo, responsáveis pela infração são seus órgãos de direção, em última análise, no caso "sub judice", compostos pelos mesmos sócios.

Ou seja, no caso dos autos, as empresas sucedidas e a sucessora eram controladas pelas mesmas pessoas que infringiram a legislação tributária não se podendo permitir, em interpretação mitigada do ordenamento jurídico, em razão das incorporações havidas, a não aplicação da multa de lançamento de ofício, pois, certamente, esta jamais teria sido a solução pensada ou desejada pelo legislador.

Daí o sentido da lição de Eros Roberto Grau¹, como que em um alerta para interpretações apressadas e isoladas de texto de lei, em afronta ao ordenamento jurídico, verbis:

"A interpretação do direito é interpretação do direito, no seu todo, não de textos isolados, desprendidos do direito.

¹ Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. Malheiros Editores, pg. 33.

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum”.

Aliás, sobre a matéria em questão, vale a pena trazer à colação excertos do excelente voto proferido por Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão 202-12468, quando ainda integrante, na qualidade de Presidente, da E. 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que, pela profundidade e clareza, dispensa comentários:

“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, encartada 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 aceção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corrobora 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 maneira restritiva, limita claramente só a certos 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.”²

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 importa 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."³

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 não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir."⁴

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:

³ Sucessão Tributária: Aspectos Críticos, Justiça Tributária, 1º Congresso Internacional de Direito Tributário, 1998, 868/869.

⁴ Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1ª ed., pág. 187.



"(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se as 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)."

Após essas considerações, e passando ao exame do caso concreto, constata-se que não foi trazida aos autos a Ata de Assembléia Geral Extraordinária que aprovou a aludida incorporação. Esse fato, associado ao pleito tardio para afastar a penalidade efetuado pela recorrente, inviabiliza a análise do pedido. Verifica-se, entretanto, pelos elementos que dispomos nos autos, que, após a incorporação, a empresa sucessora e manteve o mesmo objeto social e o controle sobre a empresa sucessora permaneceu sob o comando das mesmas pessoas que controlavam a empresa sucedida. No ato de aprovação do Estatuto Social da empresa incorporada (fls. 89/97) participaram as mesmas pessoas que vieram a ser as únicas sócias da empresa incorporadora, conforme Contrato Social de fls. 168/174. Tal mudança societária não pode, desta forma, acarretar a liberação da penalidade a que está sujeita a infratora, eis que os sucessores conheciam perfeitamente o passivo da empresa que estavam incorporando. A responsabilidade, in casu, compreende todos e quaisquer acréscimos (juros, multas, atualizações), a fim de não se burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa assertiva de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator".

Conforta-me o espírito este pronunciamento de tão digno colegiado, pois, ainda quando compunha a colenda Oitava Câmara, também exarei manifestação no mesmo sentido, Acórdão 108-06408:

No tocante à multa devo reconhecer existir jurisprudência a respeito do tema que suportaria a tese esposada pela recorrente. Ocorre que por dois motivos devo rechaçá-la.

Inicialmente, não alcanço interpretação tão distante a impedir o lançamento de multa de ofício nos casos de incorporação. A palavra tributo constante da redação do artigo 132 não é suficiente a excluir a imposição de penalidade de ofício, mormente quando a incorporadora sucede, a título universal, integralmente nos direitos e obrigações.

Tivesse o legislador decidido por excluir a penalidade, usaria a redação do parágrafo único do artigo 134, por ser mais específica. A existência deste parágrafo, na mesma seção referente a

responsabilidade, leva-me ao entendimento que só nos casos encampados por este artigo estaria a obrigação limitada ao principal.

Mas não é somente por este motivo que no caso em tela afasto a argumentação da recorrente. Também para aqueles que definem como de carácter personalíssimo a penalidade, hão de observar que incorporada e incorporadora pertenciam ao mesmo grupo, tendo inclusive o mesmo representante.

Assim sucederam-se os atos:

a) conforme fls. 04, em 1991 a Liquitec Comércio de Aparelhos de Medição Ltda., cujos sócios seriam Schlumberger Indústrias Ltda., Márcio Antônio Curi e José Luiz Sande Goiriz, incorpora a Técnobras Indústria e Comércio Ltda., adotando a razão social desta última;

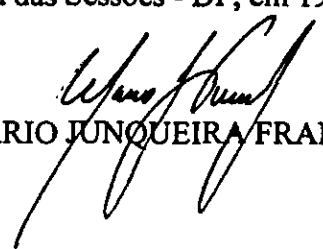
b) já pelo documento de fls. 411, em 1999, a Schlumberger Indústrias Ltda., cujos sócios seriam B.V.I. Holding Ltda. (cujo representante é o Sr. Márcio Curi), bem como o próprio Sr. Márcio Curi, incorpora a Técnobras Indústria e Comércio Ltda.

Inconcebível, portanto, conferir ao instituto da incorporação a faculdade de estancar a aplicação de multa de ofício, mormente quando o fato societário se dá entre empresas de um mesmo grupo econômico, o que, comprovadamente, consta dos autos.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de decadência, para, no mérito, negar provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 19 de setembro de 2006


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR



VOTO VENCEDOR

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Redator Designado

Discordo do erudito voto proferido pelo eminente Relator, na parte em que inacolhe a preliminar de decadência e o faço pelas razões que seguem:

O art. 146, III, da Constituição Federal, estabelece que, além da competência para dispor sobre conflito de competência e para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, cabe à lei complementar fixar, em caráter nacional, as normas gerais, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como a definição dos fatos geradores dos impostos discriminados à competência dos entes tributantes, suas bases de cálculo e contribuintes e, ainda, dispor sobre os elementos essenciais da obrigação tributária, em particular os que dizem respeito ao lançamento, crédito, prescrição e decadência.

Por outro lado, no seu art. 149, caput, a Constituição submete ao regime tributário a instituição e cobrança das contribuições de seguridade social e, por decorrência dessa submissão, dúvidas não remanescem quanto ao fato de que, em matéria de decadência, o regime aplicável às ditas contribuições é o do CTN, que é lei complementar de normas gerais, regime esse compreensivo da generalidade dos tributos.

Nesse quadro, indubitavelmente, os prazos de decadência não de obedecer ao disposto nos arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional. A referência feita pelo art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição, de que cabe à lei complementar dispor sobre a decadência, não significa apenas definir no âmbito do direito tributário esse instituto, mas também e principalmente determinar o prazo a que está sujeito.

Esse entendimento restou confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial nº 616.348, quando, por sua Egrégia Primeira Corte Especial, decidiu:

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente”.

Antes mesmo desse posicionamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, em dezenas de precedentes, já

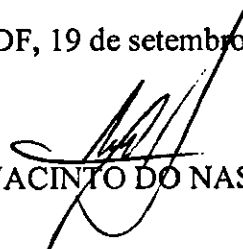
firmara entendimento no mesmo sentido, como se colhe, exemplificativamente, da ementa do acórdão CSRF/01-05.690, de 12 de junho de 2007, abaixo:

“DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF – A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, os tributos administrados pela SRF passaram a ser sujeitos ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN. Tendo o Pleno do STF já se manifestado sobre a obrigatoriedade de veiculação de normas regulando as matérias contidas no artigo 146-III da CF, serem complementares, pode o julgador administrativo se aliar à referida tese, aplicando-se o Código Tributário em detrimento da Lei Ordinária. (STF TRIBUNAL PLENO – RE 407190/RS – SESSÃO DE 27-10-2004).

Recurso especial negado”.

Por tais razões, dou provimento parcial ao recurso para acolher a preliminar de decadência e declarar decaído o direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até agosto de 1993.

Brasília, DF, 19 de setembro de 2006.


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO

