



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

Processo nº 10835.002737/2005-11
Recurso nº 166.025 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.263 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2010
Matéria IRPJ e OUTROS
Recorrente DINÂMICA OESTE VEÍCULOS LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001

REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. Os valores restituídos a título de ICMS pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, como é o caso dos autos, em períodos anteriores houverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Irrelevante se tal restituição se der, por decisão do Poder Judiciário, mediante reconhecimento de direito de crédito junto a terceiros.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2001

MATÉRIA PRECLUSA. Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2001

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2001

REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE ICMS. CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre os valores recuperados a título de ICMS pago indevidamente, posto que, em

períodos anteriores, o pagamento daquele imposto em nada reduziu a base de cálculo da contribuição.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2001

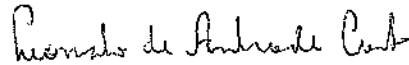
REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE ICMS. CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de ICMS pago indevidamente, posto que, em períodos anteriores, o pagamento daquele imposto em nada reduziu a base de cálculo da contribuição.

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 o evento sucessório.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência do Pis, Cofins e a multa de ofício. Vencido o Conselheiro Waldir Veiga Rocha (Relator), que apenas afastava as exigências de Pis e Cofins, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designado o Conselheiro Valmir Sandri para redigir o voto vencedor.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator
VALMIR SANDRI - Redator Designado

EDITADO EM: 26 ABR 2017

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Marcos Vinicius Barros Ottoni, José de Oliveira Ferraz Correa, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

DINÂMICA OESTE VEÍCULOS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 14-16.787, de 27/08/2007, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração para constituição de créditos tributários do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fl. 288) e reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL – fl. 304), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS – fl. 296) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS – fl. 300), por fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2000. O total da exação alcança R\$ 1.323.323,38, aí incluídos multa de ofício de 75% e juros moratórios, conforme discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 03). A ciência do contribuinte foi feita pessoalmente, em 14/12/2005 (fl. 288).

As irregularidades apuradas pelo Fisco constam da Descrição dos Fatos (fls. 289/291) e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 284/287), conforme segue:

- (001) - Impostos, Taxas e Contribuições (Não Dedutíveis) – Valor da Cofins s/ vendas, não dedutível na determinação do lucro real; (esta infração gerou, também, reflexos tributários de CSLL)

[...] a contribuinte ingressou com mandado de segurança, processo nº 1999.61.12.005982-1, 3ª Vara da Justiça Federal de Presidente Prudente, objetivando afastar a cobrança da referida contribuição com a alíquota de 3%, pela Lei nº 9.718/98 (fls. 122 a 148).

Conforme consta da sentença proferida em 11/10/1999, foi concedida a segurança para declarar “incidenter tantum” a inconstitucionalidade dos artigos 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/98 (fls. 150 a 155). Referida sentença foi reformada pela 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, através de acórdão datado de 17/12/2003 (fl. 168). Registre-se que a pessoa jurídica Dracena Motor Ltda. foi extinta, por incorporação, em 08/08/2002 (fl. 283).

Assim sendo, por disposição legal, somente são dedutíveis para fins de apuração do lucro real, os valores da COFINS contabilizados em conta redutora da receita bruta (COFINS s/ Vendas) até o limite de 2%, incidente sobre a receita de venda de mercadorias e serviços, após as exclusões legalmente permitidas.

Os valores devidos da COFINS com base na decisão judicial, no decorrer do ano-calendário 2000, calculados de acordo com as informações prestadas pela contribuinte, extraídas do processo nº 10835.001995/2001-56 (Auto de Infração COFINS, fls. 176 a 180), são os seguintes:

[tabela]

Considerando que durante o ano de 2000 foi contabilizado como despesas, na conta 3.2.1.01.03.001 – 01 – COFINS, o total de R\$ 85.706,25 (fls. 202 a 221), impõe-se, por força do disposto no artigo 41, § 1º da Lei nº 8.981/95 e no artigo 344,

§ 1º do RIR/99, a glosa do montante de R\$ 32.484,84 (R\$ 85.706,25 – R\$ 55.021,20). O valor de R\$ 30.685,05, por estar com a exigibilidade suspensa, deveria ter sido adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

- (002) - Outras Receitas Operacionais, representada por recuperação de despesas, relacionadas com valores ressarcidos, incorretamente classificados no Exigível a Longo Prazo como Provisão para Contingência Fiscal, gerando redução indevida do lucro sujeito à tributação; (esta infração gerou, também, reflexos tributários de PIS, COFINS e CSLL)

[...] foi solicitada a apresentação dos seguintes elementos [...]:

b) Cópia da documentação comprobatória relacionada com o lançamento contábil efetuado no dia 07/12/2000, conta 23882 – 2.2.1.01.04.003 – 00 – Recurso COFINS, valor R\$ 1.367.027,46;

[...]

A contribuinte, em resposta, apresentou os documentos solicitados e prestou os seguintes esclarecimentos (fls. 78 a 80):

[...]

- O valor de R\$ 1.367.027,46 (letra “b”) está relacionado com a transferência (amparada por sentença proferida em mandado de segurança) para a Volkswagen do Brasil Ltda., de ICMS/Substituição Tributária (fls. 89 a 105);

[...]

- Relativamente ao ICMS Substituição Tributária, informou que os valores destacados nas notas fiscais emitidas pela montadora (Volkswagen do Brasil Ltda.) foram contabilizados em conta redutora da receita bruta **por ocasião da venda dos veículos** (grifei).

- No que tange à restituição do valor do ICMS/Substituição Tributária calculado a maior em virtude do preço de venda ser inferior ao considerado pela montadora, optou pela medida judicial tendo em vista a impossibilidade do levantamento via administrativa;

- Que o valor de R\$ 1.367.027,46, correspondente ao ICMS transferido para a Volkswagen do Brasil, através da nota fiscal nº 35.803, emitida em 29/11/2000, refere-se aos períodos de apuração novembro/1989 a novembro/2000 (na verdade até abril/2000), já que a partir de maio/2000, o ICMS calculado a maior foi escriturado como crédito diretamente no livro de apuração do ICMS (fls. 265/273).

[...]

[...] a importância indevidamente contabilizada na conta 23882 – 2.2.1.01.04.003 – 00 – Recurso COFINS, valor R\$ 1.367.027,46, por estar relacionada com o ressarcimento de ICMS/Substituição Tributária, deveria, por força do disposto no inciso II, do artigo 392, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, ter sido contabilizada como receita operacional e submetida à tributação (fls. 89 a 105, 115 e 116).

É bom lembrar que as parcelas do ICMS/Substituição Tributária, destacadas nas notas fiscais emitidas pela Volkswagen, conforme esclarecimento prestado pela contribuinte (fls. 185/186), foram contabilizadas, em sua totalidade, **em conta redutora de vendas denominada ICMS s/Vendas** (dedução da receita bruta).

O valor do ICMS/Substituição Tributária transferido para a Volkswagen do Brasil Ltda., ainda que o ressarcimento se deu em virtude de decisão judicial, deveria ter sido tributado segundo o regime de competência, **no mês de emissão da respectiva nota fiscal de transferência do ICMS**. Tal afirmativa guarda correspondência com as disposições contidas no artigo 43, inciso I, do Código Tributário Nacional aprovado pela Lei nº 5.172/66 e no artigo 218 do RIR/99.

- (003) - Multas Isoladas – Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Apurada (balanço) – Multa isolada incidente sobre a insuficiência de recolhimento do IRPJ, mês 12/2000, em razão da não tributação da receita operacional apurada e da falta da adição ao lucro líquido da Cofins.

Cientificada da exigência e com ela inconformada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 317/324, com as seguintes alegações, conforme sintetizadas pelo diligente relator do processo em primeira instância:

- A ação fiscal envolve exclusivamente operações praticadas em nome da empresa Dracena Motor Ltda, CNPJ 47.410.019/0001-13, incorporada pela peticionária;
- O ressarcimento de ICMS classificado como recuperação de despesas não representa ingresso de novas receitas, muito menos ganho patrimonial. Trata-se de mera devolução do que fora indevidamente cobrado e já tributado numa primeira operação, não compondo a base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica - IRPJ sob pena de tributar a contribuinte duas vezes;
- De igual maneira deve ser tratada a recuperação de custos pois que é valor despendido na atividade da empresa e que, no entanto, não integra a base de cálculo tributável;
- A impugnante ingressou com mandado de segurança, objetivando a restituição de valores de ICMS em regime de substituição tributária pagos a maior. Foi concedida a segurança no sentido do reconhecimento do crédito de R\$ 1.367.027,46, contabilizado no campo Passivo – Exigível a Longo Prazo, por ser essa a natureza da operação, sendo transferido à Volkswagen do Brasil Ltda, por intermédio da NF nº 35.803;
- Não foi observado o Ato Declaratório Interpretativo SRF – ADI nº 25, de 24 de dezembro de 2003, que traz orientação no sentido de que o montante restituído a título de tributo pago indevidamente somente passa a ser receita tributável (ocorrência do fato gerador) no trânsito em julgado da sentença judicial;
- Não tendo ocorrido o fato gerador do imposto não há o que se falar em crédito constituído, quanto mais multa e juros de mora. Desse modo, prescindem de exigibilidade os créditos exigidos no referido auto de infração;
- Através do ADI nº 25, de 2003, a SRF reconheceu que valores recuperados pela pessoa jurídica, anteriormente tratados como despesa, não configuram receita e, por essa razão, não sofrem a incidência do IRPJ e CSLL;
- Não há incidência de PIS e Cofins, sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente, segundo o art. 2º da ADI nº 25, de 2003;

- O dispositivo legal utilizado pelo agente fiscal como fundamento para a exigência de PIS e Cofins, art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998, teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal – STF no julgamento do RE 357.950, onde ficou decidido que a base de cálculo para incidência dessas contribuições é a constante na lei ordinária, qual seja, o trazido pela LC nº 70, de 1991;
- A própria Lei nº 9.718, de 1998, em seu art. 2º, excluiu tais receitas da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins, seja quando trata especificamente do ICMS no regime de substituição tributária, seja quando capitula a operação como recuperação de despesas;
- São devidos os tributos e não as multas e demais consectários legais, segundo o art. 132 do Código Tributário Nacional – CTN,
- Os autos tratam da incorporação de uma pessoa jurídica de direito privado por outra, devendo ser aplicado o disposto no art. 132 do CTN, que só se refere à responsabilidade do sucessor, no presente caso, relativamente aos tributos devidos, até a data do ato legal, não sendo possível dar à palavra tributos, como empregada no texto legal, interpretação extensiva a ponto de abranger multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação.

A 3ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-16.787, de 27/08/2007 (fls. 342/356), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000

BASE DE CÁLCULO. RESSARCIMENTO DE VALORES DEDUZIDOS DA RECEITA BRUTA. *Valores que originariamente foram deduzidos da receita bruta para compor o lucro líquido, passam a integrar a base de cálculo do IRPJ quando ressarcidos, posto que alteram o Resultado do Exercício.*

BASE DE CÁLCULO. PIS. COFINS. *Seja qual for a denominação adotada, os ingressos de valores na empresa compõem a base de cálculo do PIS/Cofins, não havendo que se falar em exclusão do montante percebido a título de recuperação de despesas a título de ICMS/Substituição Tributária para efeito de determinação das respectivas contribuições.*

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS. *Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.*

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

CONSECTÁRIOS DO LANÇAMENTO. *O lançamento do tributo implica a exigência de multa de ofício e juros de mora, em consonância com a legislação que rege a matéria.*

MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. *A lei que determinou a cominação de penalidade mais benigna aplica-se retroativamente aos atos e fatos pretéritos não definitivamente julgados.*



MULTA DE OFÍCIO - SUCESSÃO. A responsabilidade da sucessora é pelo crédito tributário, cuja definição é mais abrangente que a de tributo, pois inclui também a multa de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE. Não tem o julgador administrativo competência para apreciar arguições de sua inconstitucionalidade e/ou ilegalidade, pelo dever de agir vinculadamente às mesmas.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESSARCIMENTO DE VALORES ANTERIORMENTE EXCLUÍDOS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. O ADI SRF nº 25, de 2003, dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial somente em ação de repetição de indébito, ou seja: de tributo pago indevidamente, não abrangendo ressarcimento de valores anteriormente deduzidos da base de cálculo do lucro líquido.

DECISÕES DO STF. ABRANGÊNCIA. As decisões advindas do STF não são dotadas de efeito vinculante para a Administração Pública, na medida em que foram prolatadas na via difusa do controle de constitucionalidade. Nessa condição, os efeitos dos acórdãos afetam somente os litigantes dos respectivos recursos extraordinários.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Ciente da decisão de primeira instância em 12/12/2007, conforme Aviso de Recebimento à fl. 370, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/01/2008 conforme carimbo de recepção à folha 371.

No recurso interposto (fls. 373/382), discorre sobre os pontos a seguir sintetizados:

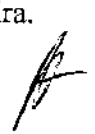
➤ **DA INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA.**

Argumenta que no processo administrativo deve prevalecer o princípio da verdade material e não da verdade formal inerente ao processo judicial.

Reporta-se ao TVF para dizer que a ação judicial questionando a COFINS foi revertida no TRF da 3ª Região, tornando-se legítima a dedução como implementada.

➤ **DA MULTA NA SUCESSÃO**

Argumenta a recorrente que o artigo 129 do CTN deve ser interpretado seguindo a orientação dos demais dispositivos expostos na seção e não ao contrário; cita doutrina de José Jayme de Macedo Oliveira.



➤ ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Transcreve o artigo 165 do CTN.

Afirma que a sistemática de arrecadação através de substituição tributária consiste, basicamente, na antecipação do pagamento de um tributo calculado sobre uma base de cálculo final presumida pela autoridade fiscal quase sempre com base na tabela fornecida pelo fabricante do produto.

Ao final da cadeia, aferindo-se uma base imponible menor do que a estimada pela autoridade, presume-se que o tributo pago anteriormente tenha sido a maior, sobre uma base presumida que não coincidiu com a base real.

Protesta contra a não aplicação do ADI 25/2003 dizendo que ofende a inteligência do contribuinte e que as autoridades julgadoras teriam buscado um meio de justificar a ação fiscal a qualquer preço.

Afirma ser plenamente aplicável o referido ADI tanto para efeitos de IRPJ, CSLL como também de PIS e COFINS.

Ainda que assim não fosse, lembra que o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 foi declarado inconstitucional pelo STF. Colaciona jurisprudência judicial e administrativa sobre a matéria e sua aplicação no âmbito do extinto Segundo Conselho de Contribuintes.

Conclui pedindo o provimento do recurso.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

O primeiro ponto a ser apreciado diz respeito à alegação de inexistência de preclusão administrativa. Afirma a recorrente que, em atenção ao princípio da verdade material, deveriam ser levados em consideração seus argumentos, trazidos em sede recursal, sobre a exigência indevida dos valores glosados a título de Cofins sobre as vendas.

Não lhe assiste razão. Cabe observar que a recorrente traz, em sede de recurso, contestação em relação a matérias que não foram objeto de impugnação. Com efeito, por ocasião da apresentação da referida peça (impugnação) a recorrente, em nenhum momento, aduziu quaisquer argumentos sobre algum dos pontos acima mencionados.

Assim, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, tornando-se preclusa. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

O próximo ponto a ser analisado diz respeito às multas aplicadas e ao entendimento da Autoridade Julgadora em primeira instância quanto à abrangência da expressão “*créditos tributários*” presente no art. 129 do CTN, estendendo-a também às multas de ofício exigidas da incorporadora por fatos geradores praticados pela incorporada, antes do evento sucessório. Reclama a recorrente que a interpretação de um artigo não deve ser feita de forma isolada, mas sim integrada, sistemática, o que levaria ao afastamento das multas aplicadas à sucessora.

A autuação sob discussão foi cientificada ao sujeito passivo Dinâmica Oeste Veículos Ltda. em 14/12/2005, e se refere a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2000, praticados pela pessoa jurídica Dracena Motor Ltda. A Dracena Motor foi incorporada pela Dinâmica Oeste Veículos em 03/06/2002, conforme documento de fls. 188/199. Diante do quadro, a fiscalização considerou aplicáveis as disposições do art. 132 do Código Tributário Nacional à identificação do sujeito passivo, combinando-as, ainda, com o art. 129 do mesmo diploma legal. Transcrevo-os a seguir:

“Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

[...]

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 à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Ao contrário do que reclama a recorrente, a decisão de primeira instância não se ateve isoladamente ao conteúdo do art. 129, acima, mas o analisou de forma integrada aos demais artigos da seção II do CTN, especialmente o art. 132, como se observa às fls. 348/349, concluindo que a expressão “*créditos tributários*” do art. 129 alcança não apenas o valor principal mas também as multas de qualquer natureza em toda a seção, inclusive no art. 132.

Esse entendimento, com o qual comungo, tem sido adotado também pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.017.086¹), como se observa no excerto abaixo:

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA...

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).

Alguma discussão doutrinária surge exatamente na situação em tela, quando o lançamento é feito após o evento sucessório por fatos geradores ocorridos anteriormente a ele, praticados pela empresa sucedida. Entendem alguns que, nesse caso, a multa ainda não estaria integrada ao patrimônio da pessoa jurídica sucedida no momento da sucessão, e que a aplicação de penalidade não poderia ultrapassar a pessoa do infrator. Com estes fundamentos, afastam a responsabilidade da sucessora pelas multas.

Não sigo essa linha de raciocínio. Com a clareza e a didática que lhe são peculiares, Hugo de Brito Machado ensina: (i) a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário; (ii) que a obrigação tributária passa a existir no momento mesmo da ocorrência do fato gerador; (iii) que o inadimplemento da obrigação faz com que a ela se acresça a multa; (iv) que o lançamento declara o crédito tributário ou, em outras palavras, lhe dá as características de liquidez e certeza, tornando-o exigível.

Em suas palavras²:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. [...] A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador* ou *fato impositivo*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação

¹ STJ, 2ª Turma, REsp 1.017.086/SC, Rel. Min. Castro Meira, 11/03/2008. DJ 27/03/2008.

² MACHADO, Hugo de Brito: Curso de Direito Tributário, 30ª Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2009, pp. 121/123.

tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

[...]

O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma *obrigação de dar*. Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar* obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico.

[...]

É sabido que *obrigação* e *crédito*, no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no Direito Tributário brasileiro. O CTN distinguiu a *obrigação* (art. 113) do *crédito* (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a *prestação* respectiva ainda não é exigível. Já o *crédito* tributário é um segundo momento na relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Para fins didáticos, podemos dizer que a *obrigação* tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o *crédito* tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.

Na obrigação tributária existe o *dever* do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal), ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.

Com estes esclarecimentos, podemos tentar definir a obrigação tributária. Diríamos que ela é a *relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito*.

[...]

[...], o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma sanção. [...]

Prossegue o mesmo autor, agora tratando especificamente da responsabilidade tributária³:

No que se refere à atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador. Não importa a data do lançamento, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, em virtude da natureza declaratória deste, no que diz respeito à obrigação tributária. Existente esta, como

³ MACHADO, Hugo de Brito, obra citada, p. 151.



decorrência do fato gerador, cuida-se de sucessão tributária. É isto o que está expresso, de outra forma, no art. 129 do Código.

Resta desta forma evidenciado que, no caso sob exame, a obrigação tributária já existia anteriormente ao evento sucessório, e que abrangia tanto o principal (tributo devido) quanto a multa pelo descumprimento do dever de recolhê-lo aos cofres públicos. Irrelevante se os valores ainda não eram líquidos, ou, em outras palavras, se não havia ainda sido feito o lançamento do crédito tributário. A obrigação tributária já existia e foi transmitida à sucessora no momento da incorporação.

Foi exatamente como decidiu o STJ no REsp 959.389⁴, assim ementado (grifos constam do original):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

[...]

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

O trecho a seguir transcrito do voto do eminente Ministro Relator bem dá conta dos fundamentos da decisão:

[...]

No que se refere ao artigo 133 do CTN e ao dissídio jurisprudencial, a recorrente afirma que não pode ser responsabilizada por multa devida pela sociedade sucedida, pois teria sido constituída somente após a sucessão empresarial.

[...]

A questão a ser dirimida refere-se à responsabilidade da empresa sucessora pela multa aplicada à sucedida em razão de descumprimento de obrigação acessória, que, muito embora se refira a período anterior à sucessão, somente foi objeto de lançamento após a constituição da nova sociedade.

Importa consignar, de início, que a partir do descumprimento da obrigação acessória surge, imediatamente, nova relação obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo cujo objeto refere-se à prestação pecuniária, nos termos do artigo 113, § 3º do CTN:

⁴ STJ, 2ª Turma, REsp 959.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, 07/05/2009. DJ 21/05/2009.



"§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

No mesmo sentido, a lição de Hugo de Brito Machado: "[n]a verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra a inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente " (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 26 ed. pg. 135).

Reitere-se, a obrigação principal nasce simultaneamente ao inadimplemento da obrigação acessória, muito embora o lançamento ocorra posteriormente.

O regramento da responsabilidade dos sucessores recebe o influxo direto do artigo 129 do CTN que determina:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

Conclui, então, Kiyoshi Harada: "...as normas disciplinadoras da sucessão da responsabilidade tributária alcançam os créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias surgidas antes do fato ensejador da sucessão " (Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Atlas. 10 ed. pg. 432).

O que importa, como bem alertado por Hugo de Brito Machado, "é saber a data da ocorrência do fato gerador" (op. cit. pg. 160). Tratando-se de obrigação existente antes da sucessão, nos termos do artigo 129 do CTN, a responsabilidade pode ser atribuída ao sucessor.

[...]

Portanto, tratando-se de obrigação anterior à sucessão empresarial, a responsabilidade é transferida à sucessora, mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato, nos termos do artigo 129 do CTN.

Muito embora o aresto acima transcrito se refira à sucessão de que trata o art. 133 do CTN, e a multa ali examinada seja pelo descumprimento de obrigação acessória, o raciocínio é perfeitamente aplicável ao art. 132 de que trata o caso sob análise e à multa pelo descumprimento de obrigação principal, a qual, conforme visto, surge e se agrega a essa obrigação principal no momento mesmo do descumprimento e é, portanto, transferida à sucessora quando da incorporação, ainda que o lançamento do crédito seja feito posteriormente.

Tal decisão é perfeitamente consentânea com o caráter objetivo da multa de ofício de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito com sua redação vigente à época do lançamento.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:



I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Afasto, assim, também a tese de que a penalidade não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Tal tese é aplicável no Direito Penal, mas deve ser encarada com reservas no Direito Tributário, por todo o exposto. A multa é devida pela falta de pagamento ou recolhimento, ou seja, pelo descumprimento da obrigação principal, independentemente de quem seja o sujeito passivo ou de sua intenção. O aspecto subjetivo, qual seja, a intenção dolosa, é causa tão somente de qualificação da multa, conforme previsto no inciso II do dispositivo legal acima, de que não se cuida no presente caso.

Pelo exposto, não faço reparos à decisão recorrida e nego provimento ao recurso voluntário, quanto a este ponto.

No mérito, a irresignação da recorrente se dirige, principalmente, contra a não aplicação ao seu caso do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24/12/2003 (DOU de 29/12/2003, retificado no DOU de 30/12/2003). Por sua ótica, esse ADI se aplicaria exatamente ao caso concreto, levando à conclusão da não incidência não apenas do IRPJ e da CSLL, mas também do PIS e da COFINS. Eis o Ato invocado pela recorrente:

Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Art. 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.

Art. 3º Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep.

Art. 4º No caso de reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, o indébito e os juros passam a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no momento do pagamento do precatório.

Art. 5º Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

§ 1º No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

I - na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou II - na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.



§ 2º A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito deve compor as bases tributáveis do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, observado o seguinte:

I - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito já definir o valor a ser restituído, é, no seu trânsito em julgado, que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

II - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído, é, no trânsito em julgado da sentença dos embargos à execução fundamentados em excesso de execução (art. 741, inciso V, do Código de Processo Civil), que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

III - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído e a Fazenda Pública não apresentar embargos à execução, os juros de mora sobre o indébito passam a ser receita tributável na data da expedição do precatório.

Em primeira instância, a Autoridade Julgadora buscou fazer a distinção entre o reconhecimento de um indébito tributário (ou seja, recolhimento indevido de tributo aos cofres públicos), que seria o objeto do ADI em questão, e o reconhecimento de um crédito em favor da contribuinte, o qual havia sido anteriormente excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

É verdade que o caso concreto trata de situação ligeiramente diferente daquela analisada hipoteticamente pelo ADI. Na hipótese, cuida-se de valores restituídos a título de tributo pago indevidamente. No caso sob análise, o tributo tido por indevido não foi pago diretamente aos cofres públicos, mas ao fabricante dos veículos adquiridos pela interessada, em cumprimento de lei que assim o determina, mediante mecanismo denominado “*substituição tributária*”. Em decorrência, o valor tido por indevido não foi objeto de restituição diretamente pelo ente tributante, mas sim por via de reconhecimento de um crédito contra o fabricante. Finalmente, nem a liminar concedida (fl. 102) nem a sentença (fls. 100/101) determinaram o valor do crédito reconhecido, mas atribuíram tal responsabilidade exclusivamente à impetrante (ora interessada), cabendo ao Fisco Estadual “*constatar a veracidade e aferir se as restituições foram procedidas na forma da lei*”.

Guardadas estas diferenças, e pelo exame da sentença de fls. 93/101, entendo que a ação judicial proposta pela interessada trata, sim, da restituição de tributo (ICMS) pago a maior. Ressalto que não há controvérsia sobre o fato de que os valores recuperados foram computados, anteriormente, como despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pelo que cabível sua tributação no momento da restituição, conforme dispõe o art. 1º do ADI 25/2003.

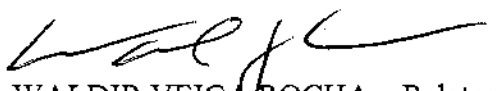
Quanto ao momento da tributação, a aplicabilidade do art. 5º do ADI 25/2003 resta prejudicada, visto que aqui não foi a sentença judicial que reconheceu o valor a ser restituído. Não há, pois, que aguardar seu trânsito em julgado para a configuração da disponibilidade econômica e jurídica, ou, em outras palavras, a ocorrência do fato gerador tributário. O momento da tributação, como corretamente entendido pelo Fisco, deve ser aquele em que a interessada exerce a faculdade que lhe foi atribuída pelo Poder Judiciário, calcula o

montante do crédito que entende devido e dele se apropria em sua contabilidade (fls. 115 e 116), efetuando inclusive a transferência dos créditos ao fabricante, mediante nota fiscal (fl. 89). Nesse momento se configurou a disponibilidade econômica e, consequentemente, o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

O mesmo não se pode afirmar quanto ao PIS e à COFINS. O recolhimento indevido do ICMS em nada reduziu as bases de cálculo dessas contribuições em períodos anteriores. Assim, a restituição do indébito não pode majorar as bases tributárias no momento em que obtida por via judicial, quer se trate de restituição direta pelo ente tributante (art. 2º do ADI nº 25/2003), quer se trate, como no caso concreto, de reconhecimento de crédito de ICMS transferido ao fabricante dos veículos.

Por esse motivo deve ser afastada a incidência de PIS e COFINS, restando desnecessário prosseguir na análise do argumento seguinte, acerca da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998.

Por todo o exposto, em conclusão, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário para afastar as exigências de PIS e COFINS.


WALDIR VEIGA ROCHA – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro VALMIR SANDRI - Redator Designado.

Com a devida *vênia* ao entendimento esposado pelo Nobre Relator que manteve a exigência da multa de ofício exigida da incorporadora por fatos geradores praticados pela incorporada, tenho para mim que a mesma não tem como prosperar, tendo em vista que às multas punitivas praticadas por terceiros, devendo ser levado em consideração o disposto no artigo 3º do CTN, que estabelece não ser o tributo sanção por ato ilícito, bem como o disposto no parágrafo único do art.134, que prescreve que em matéria de penalidades a terceiros, só se aplica às de caráter moratório (princípio da personalização da pena).

Inicialmente cabe salientar que este E. Conselho sempre rechaçou a tese de equiparação da expressão "tributo" contida no artigo 132 com a expressão "crédito tributário" contida no artigo em função da definição do vocábulo contida no artigo 3º do CTN, que prescreve:

"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.

Por sua vez, o art. 139 do CTN, ao tratar do crédito tributário, dispôs:

Art. 139 - O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Interpretando as duas expressões, tributo e crédito tributário, podemos verificar nitidamente que elas não se confundem, pois o tributo é a prestação pecuniária hipotética, ou seja, prevista em lei para determinada situação ou fato que se ocorrido no mundo fenomênico fará surgir o crédito tributário que é o montante em moeda a que o sujeito ativo passa a ter direito contra o sujeito passivo em decorrência do fato ocorrido.

Por outro lado, a expressão tributo somente pode albergar o valor da obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador, a expressão crédito tributário engloba não só o valor da obrigação como seus conseqüentes, se houverem, como as penalidades traduzidas em multas pecuniárias, que podem ocorrer ou não, bem como os juros que também podem ocorrer ou não.

Em síntese: enquanto a expressão tributo se refere somente à obrigação no seu valor original, a expressão crédito tributário alberga todos seus conseqüentes, se houverem.

Assim, não há possibilidade de equiparação da expressão "tributo" à expressão "crédito tributário", pelo simples fato de que o tributo já existia anteriormente ao evento sucessório, enquanto que a multa de ofício – que compõe o crédito tributário – só veio a existir no momento do lançamento, pois até ali – lançamento de ofício –, o que existia era tão somente a multa de mora.



No presente caso, os autos tratam da incorporação de uma pessoa jurídica de direito privado por outra, devendo, dessa forma, ser aplicado o disposto no art. 132 do CTN, que só se refere à responsabilidade do sucessor, relativamente aos tributos devidos, até a data do ato legal da incorporação, não sendo possível dar à palavra tributos, como empregada no texto legal, interpretação extensiva a ponto de abranger a multa punitiva, eis que, como visto acima, a multa de ofício ainda não estava integrada ao patrimônio da pessoa jurídica sucedida no momento da sucessão.

Desta feita, se a sucessora não participava da sucedida nem mesmo através de um sócio comum ou de sociedades de um mesmo grupo, conforme o presente caso, a multa de ofício deve ser afastada visto que o legislador quis proteger o adquirente ou sucessor de boa fé, aquele que desconhecia os negócios e as operações realizadas pela sucedida; logo, deve ele responder somente pelos tributos e não pelas multas formalizadas após o evento sucessório, sendo essa, inclusive o entendimento da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, expressado nos acórdãos ns. CSRF/01-04.406 e 04.408.

O fato é que, a questão da responsabilidade por multas aplicadas à sucessora em relação a fatos ocorridos antes do evento sucessório e formalizadas após a sucessão já se encontra pacificada no âmbito deste E. Conselho.

Em sendo assim, se é verdade que a penalidade não deve passar da pessoa do infrator – base constitucional do princípio da individualização da pena -, impõe-se neste caso afastar as sanções administrativas aplicadas posteriormente à sucessão, razão porque, peço *vênia* para discordar do Nobre Relator em relação a presente matéria, votando no sentido de DAR provimento ao recurso para afastar a multa de ofício.

É como voto.


VALMIR SANDRI – Redator Designado

