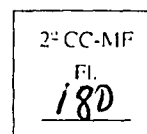




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

Recorrente : TELESP – TELECOMUNICAÇÕES DE SÃO PAULO S/A (SUCESSORA DE CETERP – CENTRAIS TELEFÔNICAS RIBEIRÃO PRETO S/A)
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PIS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento do PIS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. JUROS DE MORA. INCLUSÃO. MULTA DE OFÍCIO. EXCLUSÃO. No caso de lançamento posterior à incorporação, a pessoa jurídica incorporadora, na qualidade de sucessora e responsável tributária, responde pelos tributos e juros de mora, mas não pela multa de ofício.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RITO PRÓPRIO. Não compete ao Conselho de Contribuintes pronunciar-se sobre pedido de compensação, exceto em sede de Recurso Voluntário interposto contra decisão da primeira instância que apreciou manifestação de inconformidade relativa ao pedido, sendo que eventuais excessos de recolhimentos, ainda que detectados no curso da fiscalização, devem ser aproveitados pelo contribuinte por meio do procedimento próprio, em vez de empregados para redução dos valores lançados.

Recurso provido em parte.

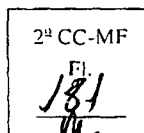
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por **TELESP – TELECOMUNICAÇÕES DE SÃO PAULO S/A (SUCESSORA DE CETERP – CENTRAIS TELEFÔNICAS RIBEIRÃO PRETO S/A)**.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) pelo voto de qualidade, para afastar a decadência.** Vencidos os Conselheiros Cesar Piantavigna, Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Eric Moraes de Castro e Silva que acolhiam a decadência; e II) quanto ao mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial para excluir a multa de

1



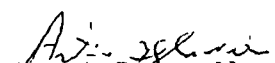
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

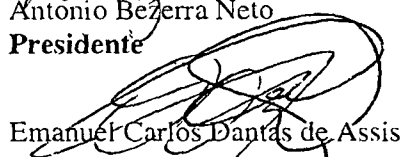


Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

ofício. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto que negava provimento ao recurso por entender que a exoneração da multa de ofício seria *ultra petita*.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006.

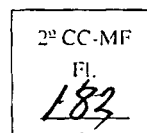

Antonio Bezerra Neto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Odassi Guerzoni Filho e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
Eaal/inp



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

Recorrente : **TELESP – TELECOMUNICAÇÕES DE SÃO PAULO S/A (SUCESSORA DE CETERP – CENTRAIS TELEFÔNICAS RIBEIRÃO PRETO S/A)**

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 08/11, com ciência em 15/05/2001, relativo à contribuição para o PIS Faturamento, período de apuração 02/1996, no valor de R\$ 198.669,23, incluindo multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos até a impugnação, reproduzo o relatório da primeira instância (fl. 150):

Conforme assentado no termo de intimação de fls. 12/13, em vista da incorporação levada a efeito, a empresa Telecomunicações de São Paulo fora instada a apresentar comprovante de recolhimento do tributo ora questionado ou justificar-se sobre o motivo da falta de quitação.

Inconformada, a empresa Telecomunicações de São Paulo S. A., sucessora de Ceterp - Centrais Telefônicas de Ribeirão Preto S.A., representada por Dr. Tae Sang Lee, OAB/SP 173.079 e Dr. Yun Ki Lee, OAB/SP 131.693, nomeados nos termos do substabelecimento de fl. 35, ingressou com impugnação (fls. 18/30) alegando:

a decadência do direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário;

a nulidade do lançamento pela inexatidão na identificação do sujeito passivo;

a imposição da multa de mora apresenta caráter confiscatório;

procedera a compensação do tributo ora questionado com valores devidos ao PIS, relativos ao período de janeiro de 1996, recolhido incorretamente.

Ao final, propugnou fossem acolhidas suas alegações com a consequente extinção do crédito tributário correspondente.

A 4ª Turma da DRJ, nos termos do Acórdão de fls. 148/153, julgou o lançamento procedente.

Não reconheceu a decadência, por considerar o prazo de dez anos, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Rejeitou a alegação de nulidade do lançamento, levando em conta que o CTN atribui ao adquirente a responsabilidade pelos tributos devidos, se o alienante cessar a exploração da atividade; que a autuada registra em sua impugnação a condição de sucessora da empresa Ceterp- Centrais Telefônicas de Ribeirão Preto; que a intimação (fl. 12) e o relatório (fl. 09) do Auto de Infração também registram o processo de incorporação que transcorria à época em que foi constituído o crédito tributário; e que conforme consta de consulta ao sistema de cadastramento da Secretaria da Receita Federal (fl. 146), o início do procedimento de baixa ocorrera em 21 de junho de 2001 (após a ciência ao lançamento). Consignou a DRJ que, à época da intimação para prestar



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

183

Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

esclarecimentos e da imposição tributária, a autoridade fiscal não conhecia oficialmente do processo de incorporação por que passara a empresa Ceterp.

Também rejeitou o argumento de afronta à ampla defesa, ressaltando a ciência do lançamento mediante entrega do Auto de Infração pela via postal (a impugnante alega que houve prejuízo à defesa porque é sediada na cidade São Paulo, distante de Ribeirão Preto, este o local da atuação).

Quanto ao suposto caráter confiscatório da multa de ofício, destacou que, além de não competir à autoridade administrativa apreciar arguição de inconstitucionalidade, o percentual da penalidade está previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Ao final a DRJ tratou da compensação alegada e escorada em pagamento tido como a maior em janeiro de 1996, não a acatando e ressaltando que a contribuição do mês de janeiro/1996 foi de R\$ 58.386,32, enquanto a de fevereiro, objeto do lançamento ora discutido, foi de R\$69.904,73.

O Recurso Voluntário de fls. 162/167, tempestivo (fls. 157, 162, 176 e 178), repete as alegações da impugnação.

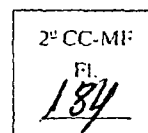
À fl. 168 dá conta do depósito necessário à garantia de instância.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241



VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto nº 70.235/72, pelo que dele conheço.

A par dos autos, e seguindo a ordem de exposição do Recurso Voluntário, os temas a tratar podem ser divididos assim: 1) decadência para o lançamento do PIS; 2) nulidade do lançamento, por suposto erro na identificação do sujeito passivo, e insurgência contra a multa lançada, tida pela recorrente como confiscatória; e 3) compensação do valor lançado, relativo ao fato gerador fevereiro de 1996, com indébito proveniente de pagamento indevido no mês anterior.

1) DECADÊNCIA

Decadência é matéria de ordem pública, a ser reconhecida de ofício quando estabelecida por lei, como aliás já determina o art. 210 do Código Civil de 2002. Somente a decadência convencional é que não é suprida de ofício, embora possa ser requerida a qualquer época, não se submetendo à preclusão (art. 211 do mesmo Código).

No caso dos autos não ocorreu a caducidade do PIS, cujo prazo é dez anos, a contar do fato gerador. Como a ciência do lançamento ocorreu em 15/05/2001, e o período de apuração é 02/1996, não foi atingido pela decadência.

Sendo um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação...". Mas no caso das contribuições para a Seguridade Social, a exemplo da COFINS e do PIS/Pasep, tal prazo é de dez anos, a teor do art. 45, I, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dispõe o referido texto legal:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

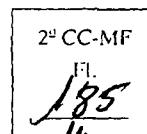
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."

Observe-se que a norma inserta no inciso I do art. 45 da Lei nº 8.212/91 corresponde à do art. 173, I, do CTN, com a diferença de que a Lei Complementar estabelece regra geral, a atingir todos os tributos para os quais lei específica não determine prazo especial, enquanto que a Lei nº 8.212/91 é própria das contribuições para a Seguridade Social. Assim, tanto o art. 173, I, do CTN, quanto o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91, devem ser lidos em conjunto com o art. 150, § 4º do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65

Recurso nº : 128.765

Acórdão nº : 203-11.241

CTN, de forma a se extrair da interpretação sistemática a norma aplicável aos lançamentos por homologação, segundo a qual o termo inicial do prazo decadencial é o dia de ocorrência do fato gerador, em vez do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O termo inicial ou *dies a quo* é contado sempre da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido a antecipação de pagamento determinada pelo § 1º do art. 150 do CTN. Neste ponto importa investigar a respeito **do que se homologa – se o pagamento antecipado, ou toda a atividade** do sujeito passivo. Ressaltando-se que há inúmeras opiniões em contrário, segundo as quais não há lançamento por homologação se não houver pagamento antecipado,¹ filio-me à corrente minoritária a qual pertence José Souto Maior Borges,² que entende haver homologação **da atividade do contribuinte**, consistente na identificação do fato gerador e apuração do imposto, que deve ser antecipado somente se devido.

Por oportuno, cabe lembrar o lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Física, em que o contribuinte, após computar os valores retidos pela fonte pagadora, calcula o imposto anual podendo chegar a três resultados diferentes: valor devido, zero ou imposto a restituir. Após o cálculo, o sujeito passivo preenche e entrega a declaração, devendo antecipar o pagamento se apurou valor a pagar, ou então aguardar a restituição, caso os valores retidos tenham sido maiores que o imposto devido anualmente.

A Secretaria da Receita Federal, após processar a declaração, emite uma notificação, através da qual o auditor fiscal homologa expressamente **tudo o procedimento do contribuinte**, já que confirma o imposto a restituir ou o valor zero, ou ainda, caso tenha apurado valor diferente, procede ao lançamento desta diferença. Quando a autoridade administrativa confirma o valor declarado pelo sujeito passivo, é expedida uma notificação ao sujeito passivo e tem-se o **lançamento por homologação**; quando o valor apurado pela autoridade é maior, ao invés de uma notificação lavra-se um auto de infração, procedendo-se ao **lançamento de ofício**.

Nos outros tributos lançados por homologação – hoje quase todos o são -, o procedimento não é substancialmente diferente, sendo que em vez de notificação expressa na grande maioria dos casos ocorre a homologação ficta, na forma do previsto no § 4º do art. 150 do CTN.

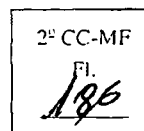
Ora, se a autoridade administrativa **homologa um valor zero, ou uma restituição**, evidente que não está homologando **pagamento**. A redação do *caput* do art. 150 do CTN emprega o termo **pagamento** para informar o dever de sua antecipação (“... tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de **antecipar o pagamento** ...”), não para dizer de sua homologação. Esta

¹ No sentido de que não lançamento por homologação se não houver pagamento, veja-se Carlos Mário da Silva Velloso, “A decadência e a prescrição do crédito tributário – as contribuições previdenciárias – a lei 6.830, de 22.9.1980: disposições inovadoras” (itálico), in *Revista de Direito Tributário* nº 9/10, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, jul-dez de 1979, p. 183; Mary Elbe Gomes Queiroz Maia, *Tributação das Pessoas Jurídicas*, Brasília, Ed. UnB, 1997, p. 461; Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Saraiva, 1999, p. 384

² José Souto Maior Borges, in *Lançamento Tributário*, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1981, p. 445, leciona que homologa-se a “atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65

Recurso nº : 128.765

Acórdão nº : 203-11.241

refere-se à **atividade** (ou procedimento) do sujeito passivo ("... a referida autoridade, tomando conhecimento **da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**."

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, "b", da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Destarte, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN. Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 9ª edição, 1997, p. 438/484:

... a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. (...) Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade.

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência.

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico.

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispoendo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia (art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Coalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário –



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

187

Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

(...)

A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (Negritos ausentes do original).

Quanto ao enquadramento do PIS como contribuição para a Seguridade Social, não deveria existir qualquer dúvida face ao art. 239 da Constituição, que o destina para o seguro-desemprego e abono-desemprego. Ambos integram a assistência social que, como é cediço, é um dos três segmentos da Seguridade Social (os outros dois são saúde e previdência, na forma dos 194 a 294 da Constituição).

Para as contribuições importa a destinação legal do tributo, que não se confunde, vale ressaltar, com a aplicação efetiva do produto arrecadado. Por imposição constitucional, a finalidade das contribuições obriga o legislador ordinário a que determine, na lei que as cria, sejam os recursos arrecadados destinados a um fim específico.

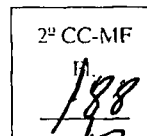
Diferentemente do art. 145 da Constituição, que divide o gênero tributo segundo um critério estrutural, vinculado ao aspecto material da hipótese de incidência - imposto se o núcleo da hipótese de incidência for desvinculado de qualquer atividade estatal; taxa se vinculado a uma prestação de serviço ou ao exercício do poder de polícia do Estado; e contribuição de melhoria se vinculado a uma valorização de imóvel decorrente de obra pública -, o art. 149 da Constituição adota um critério exterior à estrutura da norma (critério funcional ou finalístico). As contribuições do art. 149 são de três subespécies: 1) “contribuições sociais”, vale dizer, contribuições com finalidade social, que se dividem em contribuições para a Seguridade Sociais e contribuições sociais gerais, estas destinadas a outros setores que não a saúde, a previdência social e a assistência social (educação, por exemplo); 2) “de intervenção no domínio econômico” ou com finalidade interventiva; e 3) “de interesse das categorias profissionais ou econômicas”, isto é, que sejam do interesse de determinada categoria, porque a beneficia (finalidade).

Nos termos da Constituição, para que um determinado tributo seja classificado como contribuição importa tão-somente a destinação (ou finalidade) especificada na norma, a lhe determinar a sua espécie e subespécie tributária.

Independentemente do núcleo da hipótese de incidência ser próprio de imposto, taxa ou mesmo contribuição de melhoria, se o tributo for destinado à Seguridade Social, passa a assumir o regime próprio dessa subespécie tributária, que inclui a anterioridade nonagesimal, a imunidade



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65

Recurso nº : 128.765

Acórdão nº : 203-11.241

específica das entidades de assistência social, estatuídas respectivamente nos §§ 6º e 7º do art. 195 da Constituição, e ainda a decadência e a prescrição determinadas na Lei nº 8.212/91.

O antigo Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), atual Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), é um tributo concreto que serve de forma perfeita para ilustração do exposto acima. É que, tanto na antiga versão de imposto quanto na atual de contribuição, esse tributo possui exatamente os mesmos aspectos materiais (fato gerador, de forma simplificada) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Em ambas as versões o núcleo da hipótese de incidência é a "movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira",³ e a base de cálculo o valor da transação financeira.

Levando-se em conta o critério estrutural, não há qualquer dúvida: tanto o IPMF quanto a CPMF é imposto, dado que o núcleo da hipótese de incidência está desatrelado de qualquer atividade estatal relacionada com o contribuinte. Todavia, o regime jurídico de um é distinto do regime jurídico do outro: no IPMF a aplicação dos recursos era desvinculada, podendo a União gastá-los onde necessário, desde que em conformidade com a lei orçamentária, enquanto na CPMF há vinculação legal dos gastos, parte para a saúde, parte para a previdência social;⁴ o IPMF obedecia à anterioridade de que trata o art. 150, III, "b", da Constituição, aplicável a todas as espécies e subespécies tributárias afora as contribuições para Seguridade Social (as contribuições sociais "gerais" também seguem a anterioridade do art. 150, III, "b", em vez da nonagesimal), enquanto a CPMF obedece à anterioridade mitigada ou nonagesimal do art. 195, § 6º, da Constituição; ao IPMF aplica-se a imunidade própria dos impostos, na forma art. 150, VI, da Constituição, enquanto à CPMF a imunidade do art. 195, § 7º.

Por que são tão distintos os regimes jurídicos? Tão-somente porque na CPMF há vinculação legal do produto arrecadado, enquanto no IPMF não. Assim, cabe classificar a CPMF como contribuição social para a Seguridade Social.

Assentado que a classificação de determinado tributo como contribuição para a Seguridade Social é determinada tão-somente pela sua destinação legal, e constatada a finalidade do PIS para tal setor, nos termos do art. 239 da Constituição, forçoso é concluir que a Contribuição deve obediência ao regime próprio da subespécie tributária, incluindo a decadência estabelecida no art. 145 da Lei nº 8.212/91. Ainda que o texto desta Lei não traga referência expressa ao PIS, pouco importa. A sua condição de Contribuição para a Seguridade Social decorre da própria Constituição, e não de qualquer mandamento infraconstitucional.

A corroborar a interpretação exposta, o STF já deixou por demais claro, no Recurso Extraordinário nº 232.896, que o PIS é contribuição para a Seguridade Social. Tratando da MP nº

³ Cf. a LC nº 77, de 13.03.1993, que com base na EC nº 3, de 17.03.93, instituiu o IPMF, e o art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela EC nº 12, de 15.08.1996, que estabeleceu a cobrança da CPMF pelo período máximo de dois anos, depois prorrogado por mais 36 meses, cf. a EC nº 21, de 18.03.1999, equivalente ao art. 75 do ADCT. Em seguida a CPMF foi novamente prorrogada pelas EC nºs 37/2002 e 42/2003, esta última dando-lhe um prazo até 31/12/2007.

⁴ Cf. arts. 74, § 3º e 75, § 2º, do ADCT.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

189

Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

1.212, de 28/11/95, que após reedições foi convertida na Lei nº 9.715/98, assentou o seguinte, *verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PIS-PASEP. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL: MEDIDA PROVISÓRIA: REEDIÇÃO. I. - Princípio da anterioridade nonagesimal: C.F., art. 195, § 6º: contagem do prazo de noventa dias, medida provisória convertida em lei: conta-se o prazo de noventa dias a partir da veiculação da primeira medida provisória. II. - Inconstitucionalidade da disposição inscrita no art. 15 da Med. Prov. 1.212, de 28.11.95 "aplicando-se aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de outubro de 1995" e de igual disposição inscrita nas medidas provisórias reeditadas e na Lei 9.715, de 25.11.98, artigo 18. III. - Não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias. IV. - Precedentes do S.T.F.: ADIn 1.617-MS, Ministro Octavio Gallotti, "DJ" de 15.8.97; ADIn 1.610-DF, Ministro Sydney Sanches; RE nº 221.856-PE, Ministro Carlos Velloso, 2ª T., 25.5.98. V. - R.E. conhecido e provido, em parte.

(STF, Pleno, RE 232896/PA, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento em 02/08/1999, DJ DATA-01-10-1999 PP-00052 EMENT VOL-01965-06 PP-01091, consulta ao site www.stf.gov.br em 13/06/2004).

Pelo julgado acima o Colendo Tribunal aplicou ao PIS a anterioridade nonagesimal exclusiva das contribuições para seguridade social, inserta no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Mas antes o mesmo Ministro Carlos Velloso já se pronunciara neste sentido, conforme abaixo:

IV. As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a1. Contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o PIS e o PASEP (CF, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a2. Outras da seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154, I); a3. Contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

(...)

O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social. Sua exata classificação seria, entretanto, ao que penso, não fosse a disposição inscrita no art. 239 da Constituição, entre as contribuições sociais gerais.

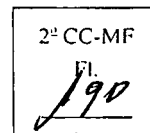
(STF, Pleno, RE nº 138.284-8 - CE RTJ 143, pg. 313/326, relator Min. Carlos Velloso, negrito ausente do original).

Destarte, rejeito a alegação de decadência.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241



2) RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA: CANCELAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO, PORQUE O LANÇAMENTO É POSTERIOR À SUCESSÃO

Quanto ao suposto erro na identificação do sujeito passivo, inexistente.

A responsabilidade da recorrente, a Telesp – Telecomunicações de São Paulo S/A, pelos tributos devidos pela empresa incorporada Ceterp – Centrais Telefônicas Ribeirão Preto, é indubitável, à vista do disposto no art. 132 do CTN.

A circunstância de o Auto de Infração ter sido formalizado em nome da incorporada deve-se ao fato de que, até a data de sua lavratura (10/05/2001), a incorporação ainda não havia sido oficializada à Secretaria da Receita Federal (SRF). Conforme consulta ao sistema CNPJ, o processo de baixa do cadastro da empresa incorporada, na SRF, só se iniciou em 21/06/2001, tendo retroagido à data de 27/12/2000 (fl. 146). Aquela data (27/12/2000) corresponde à da realização das assembleias extraordinárias referentes à incorporação, como informado na procuração com cópia à fl. 32 e na impugnação (fl. 24), inclusive, sendo que o registro na Junta Comercial ocorreu em 12/01/2001 (ver cópia da Ata, às fls. 112/128).

Dessarte, o procedimento adotado pela fiscalização foi o mais adequado. Como na data da lavratura do Auto de Infração o CNPJ da incorporada ainda estava ativo, o lançamento foi formalizado em seu nome, mas cientificado à sucessora, ora recorrente. No próprio Auto de Infração consta que a ciência foi dada à recorrente na condição de sucessora (fl. 09), sendo que antes ela já havia sido intimada na mesma condição (fls. 12/13).

Neste ponto destaco que a sucessão deve ser considerada na data da deliberação da incorporação, e não na do seu registro.

Neste sentido a IN SRF nº 77/86, reportando-se ao art. 33 da Lei nº 7.450/85 – segundo o qual “A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deve levantar balanço e demonstração de resultados e determinar o lucro real na data da ocorrência de qualquer um desses eventos” –, já dispunha no seu item 5.4, que se considera ocorrido o evento na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

Posteriormente o art. 235, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), dispôs do mesmo modo.

As duas normas acima, apesar de tratarem do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, apenas refletem o disposto no art. 227, § 3º⁵, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas ou Sociedade por Ações), que inclusive se aplica à antiga Sociedade por Quotas de

⁵ Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

(...)

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF

Fl.

191

Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

Responsabilidade Limitada - regulada pelo Decreto nº 3.708/1919⁶ -, atual Sociedade Limitada - regulada pelo Código Civil de 2002.

O Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10/01/2002), por sua vez, no seu art. 1.118, informa o seguinte, ao tratar da transformação, incorporação, fusão e cisão das sociedades: "Art. 1.118 - Aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio."

A referendar a interpretação de que a sucessão ocorre na data da deliberação acerca da incorporação (em vez da data do registro no registro competente), cabe mencionar a posição de José Edwaldo Tavares Borba, que reportando-se à Lei nº 6.404/76, leciona:⁷

O processo de incorporação, fusão ou cisão começa com a elaboração de um protocolo (art. 224) firmado pelos órgãos de administração ou sócios-gerentes das sociedades interessadas, completando-se com as aprovações das respectivas assembleias-gerais ou reuniões de sócios. (negrito ausente do original).

Rubens Requião não destoa da mesma interpretação, ao afirmar:⁸

Aprovados, pela assembleia geral da incorporadora, o laudo de avaliação do patrimônio líquido da incorporada e o ato de incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e publicação dos atos da incorporação. Subsiste pois a incorporadora, acrescida do capital e patrimônio da incorporada, assumindo aquela o passivo da sociedade extinta.

A autuada, na qualidade de sucessora em virtude da incorporação, é responsável tributária pelos tributos devidos pela incorporada, na forma do art. 132 do CTN, cujo *caput* informa o seguinte:

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.

Este dispositivo, ao estabelecer a responsabilidade tributária da pessoa jurídica sucessora por dívidas tributárias da empresa sucedida, nos casos de fusão, transformação, incorporação ou cisão (esta foi tratada somente na Lei nº 6.404/76, posterior ao CTN), refere-se somente a tributos, a incluir além do valor principal somente os juros de mora. Não inclui penalidades, a não ser que o lançamento seja anterior à sucessão (1), a ação fiscal que nele culminou

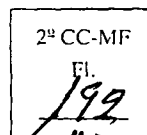
⁶ O art. 18 do Decreto nº 3.708/1919 dispõe sobre a aplicação da Lei das S/A às LTDA. Observe-se: "Art. 18. Serão observadas quanto às sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, no que não for regulado no estatuto social, e na parte aplicável, as disposições da lei das sociedades anônimas."

⁷ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 438.

⁸ REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 216.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

tenha se iniciado antes (2) ou esteja presente a fraude e o conluio, com o intuito de eximir a empresa sucedida das penalidades via transferência de suas responsabilidades para a sucessora (3).

Se o lançamento for anterior à sucessão, a penalidade é imputada diretamente à sucedida, na condição de contribuinte, e a sucessora dela toma conhecimento no momento da sucessão, quando já constavam do passivo da empresa sucedida os valores relativos à penalidade aplicada. Assim, tais valores são incorporados pela sucessora como débito tributário da sucedida, e não como penalidade.

Uma segunda hipótese a responsabilizar a sucessora por penalidades é a situação em que a ação fiscal que culminou com o lançamento tenha se iniciado antes da sucessão. Neste caso a sucessora já tinha conhecimento da possibilidade de autuação, sendo capaz de mensurar os riscos advindos da ação fiscal. Afinal, ao promover fusões ou incorporações as empresas buscam informações umas sobre as outras (ou ao menos deviam buscar).

Como terceira hipótese que a meu ver enseja a responsabilidade por penalidades decorrentes de infrações tributárias têm-se as situações envolvendo fraude, promovida exatamente com o objetivo de livrar a empresa sucedida das penalidades, quiçá também dos tributos. O conluio entre os administradores e/ou sócios das empresas envolvidas no processo sucessório, quando devidamente comprovado pela fiscalização, leva à responsabilidade da sucessora, a abarcar além dos tributos e juros de mora, também a multa de ofício.

No caso em tela, em que o lançamento é posterior à sucessão e nem ao menos havia à época da incorporação qualquer ação fiscal que permitisse prever a penalidade a ser aplicada à empresa incorporada, deve ser excluída a multa de ofício. Este o entendimento da maior parte da doutrina e da jurisprudência, incluindo diversos julgados dos Conselhos de Contribuintes, embora haja outros em contrário.

A recorrente se insurge contra a multa lançada alegando tão-somente que seria confiscatória. Tal argumento não pode ser apreciado, por envolver inconstitucionalidade. Todavia, não por esse argumento, mas em virtude de a penalidade não dever ser imputada à sucessora, quando o lançamento é posterior à sucessão, na situação dos autos cabe cancelar a multa aplicada.

Por tratar o tema com profundidade e aplicar-se ao caso em tela, transcrevo, em parte, o voto do ilustre Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes, no Acórdão CSRF/01-04.406, julgamento por maioria em 23/04/2003:

Ora, o termo tributo é incompatível com multa, até por definição legal, consoante se observa do art. 3º do CTN: (...)

Não posso acolher o entendimento de que o art. 129, do CTN, que entroniza a Seção II - Responsabilidade dos Sucessores - daria respaldo ao lançamento de multa fiscal à sucessora, após a incorporação. Confira-se o texto dessa norma:

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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

193

Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

O exame conjunto desses dois dispositivos não autoriza a conclusão de que a responsabilidade do sucessor compreenda necessariamente imposto e multa. A multa somente se transfere ao sucessor quando já tiver sido lançada porque, aí, integrava o passivo da empresa, na data da incorporação, e, assim, já configurava a existência de um crédito tributário. O art. 129 trata a matéria de forma geral e o art. 132 é específico para os casos de fusão, transformação ou incorporação, e ao fazê-lo limita expressamente a responsabilidade aos tributos até a data desses atos.

Afastando qualquer dúvida a respeito, a lei ordinária expressamente determina que a transferência de responsabilidade restringe-se a tributos.

Com efeito, diz o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77.

"Art. 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - "omissis".....;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida" (Negritei)

Mais não fora, a lei ordinária foi muito clara quanto a esses limites, como ensina Bulhões Pedreira "in" Imposto Sobre a Renda - Pessoas Jurídicas, Justec Editora Ltda, 1979. Vol I, pág. 73. Entende esse autor que a responsabilidade na sucessão dá-se apenas em relação aos tributos. Embora o art. 129 do CTN autorizaria a conclusão de que tanto os tributos quanto as penalidades pecuniárias seriam sucedidas, os arts. 130 a 133 do CTN e o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao regularem as diversas hipóteses de sucessão, referem-se exclusivamente a tributos, compreensiva apenas dos juros de mora e da correção monetária.

Essa orientação do legislador de limitar a responsabilidade apenas aos tributos, contidos no referido art. 132, não ocorreu por descuido ou erro. Já estava contida no Anteprojeto que resultou no Código Tributário Nacional, explicitada dentro do próprio texto do dispositivo e não apenas por estar inserta no capítulo da sucessão tributária. No art. 244 do referido Anteprojeto, a matéria era assim tratada:

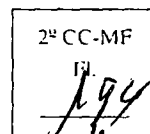
"Art. 244. Considera-se sucessora para efeito de responsabilidade pessoal, por todos tributos devidos até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão. Incorporação ou transformação de outra em outra, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora." (negritei).

E no Projeto de Lei nº 4.934, de 1954, publicado no Diário do Congresso de 07/10/54, e transcrito na obra de Armando Souza Diniz intitulada "Código Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro", a matéria era tratada da seguinte forma:

"Art. 168 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar da fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra considera-se sucessora, para efeito de responsabilidade pessoal por todos os tributos devidos até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado sucedida, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, razão social, denominação e objeto das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora." (negritei).



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

Este tratamento já vinha do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/43 que, no Capítulo da Liquidação, Extinção e Sucessão das Pessoas Jurídicas, estabelecia:

"Art. 54 - Ressalvado o disposto no § 1º do art. 33, o imposto continuará a ser pago como se não houvesse alteração nas firmas ou sociedades nos casos de:

- a) sucessão, na forma da legislação em vigor;*
- b) incorporação de uma firma ou sociedade em outra de qualquer espécie;*
- c) continuação da atividade explorada pela sociedade ou firma extinta, por qualquer sócio remanescente ou pelo espólio, sob a mesma ou nova razão social, ou firma Individual." (negritei)*

Dar se infere que o legislador pátrio sempre adotou o entendimento de que o sucessor somente responde pelos tributos da sucedida.

Sacha Calmon Navarro Coelho também faz parte da corrente de que somente os tributos são transferidos na sucessão.

Em Teoria e Prática das Multas Tributárias-Infrações Tributárias - Sanções Tributárias, Forense, 2ª Edição, pág. 97, após transcrever o art. 229 do CTN (refere-se o Conselheiro ao art. 129), diz o renomado jurista:

"Há quem sustente que esse dispositivo legal rege toda a matéria pertinente à responsabilidade dos sucessores. Por isso, quando se refere a créditos tributários, a multa imposta também está neles compreendida. Respeito essa posição.

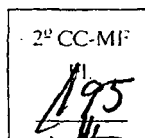
Tenho para mim, como venho demonstrando, que a expressão "créditos tributários", inserta no texto do art. 129, só pode corresponder à obrigação tributária, de acordo com o próprio artigo, isto é, à obrigação de pagar tributo.

Atento a que as obrigações são distintas, assim como seus objetos. Os créditos tributários a que se refere o art. 129, necessariamente, não abrangem imposto e multa. Sobretudo os em curso de constituição e os constituídos posteriormente ao evento sucessório. Pelos seguintes motivos, além do que já foi exposto:

- 1- Os demais artigos que completam a Seção II, expressamente estabelecem que o sucessor responde pelos tributos.*
- 2 - O ato ilícito, simples ou complexo, é sempre de formação instantânea.*
- 3 - O ato ilícito, isto é, a infração cometida, não irradia um direito subjetivo à Fazenda, de tal modo que o ato administrativo seja apenas declaratório desse direito. Mas faz nascer o direito de impor a multa. Desde que imposta pela prática do ato administrativo que constitui o direito de crédito da Fazenda, surge a obrigação do infrator, transmissível ao sucessor.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

Isto posto, posso afirmar, com o Ministro Moreira Alvas (RE 85.511 citado), que a expressão tributo contida no art. 132 do CTN não deve ser compreendida em sentido capaz de abarcar as multas fiscais. Tampouco não conduz nada o expediente de trocar as palavras "tributos devidos" por "créditos tributários", para aplicação dos termos dos artigos 129 e 132 do CTN.

Por essa razão, entendo que a multa imposta ao sucessor, de infração cometida pelo antecessor, vale dizer: o crédito constituído após o evento sucessório, não é devido. Sua exclusão é admissível".

Em sua obra Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense 1996, pág. 610/611, o citado jurista esclarece:

"Rubens Gomes de Souza, em parecer publicado na Revista de Direito Público nº 17, anotou, a respeito do assunto, que:

"Aqui o Código Tributário Nacional aceitou a observação de BERLIRI, de que sem essa ressalva a definição conviria igualmente ao tributo e à multa: o que se diz no texto é que, embora os atos ilícitos possam ser tributados (Código Tributário Nacional, art. 118), entretanto não é tributo, mas multa a obrigação de pagar cujo fato gerador não seja um ato em si mas a ilicitude (p.310)"

Ora, a responsabilidade não se presume, deve ser expressa. O silêncio da lei é eloquente. Se não há previsão, responsabilidade não há.

O nascimento da obrigação de pagar um tributo é consequência da realização concreta, no mundo fenomênico, de fato, estado de fato ou "espécie de fato" que a lei antes descreveu hipoteticamente.

A obrigação de pagar tributo é ex lege, nasce para ser cumprida. Todavia, existe sempre a alternativa de seu adimplemento ou de sua violação.

Desde o momento em que o obrigado não cumpre a obrigação, está configurado o fato ilícito que consta da estrutura de outra norma legal como hipótese ou fato-tipo. A consequência é a sanção; a multa no Direito Tributário.

A tese acima expendida, que adotamos, encontra respaldo no Acórdão nº 90.834 do Supremo Tribunal Federal.

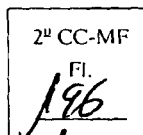
"Ementa: Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, Inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN. Recurso Extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a decisão de primeiro grau."

Ives Gandra da Silva Martins, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 5, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, págs. 28/29, afirma:

"... sempre que quis o legislador transferir ao responsável o dever de pagar tributo e penalidade, fez expresso uso da expressão "obrigação tributária" (art. 135) ou ao falar de obrigação tributária (art. 134) houve por bem esclarecer, em face de ser a penalidade pecuniária também obrigação principal, que apenas aquelas de caráter moratória seriam transferíveis, não obstante já ter esclarecido que tal responsabilidade se referia apenas aos tributo, no que limitado estava o campo de interpretação do "caput" do artigo.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

.....
Quando o legislador pretendeu falar de penalidades falou. Quando pretendeu falar de tributos, de obrigação tributária falou."

Também Luciano Amaro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, São Paulo 6ª edição, entende que somente os tributos se transferem ao sucessor.

No mérito, a matéria não é nova, já tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais enfrentado litígio semelhante, e concluído pela intransferibilidade da multa tributária.

Refiro-me aos Ac/CSRF/01-01.198, de 29/10/91, unânime, Rel Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, no sentido de que o sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida. Na mesma direção o Ac CSRF/01-01.991, de 08/07/96, unânime, sendo relator o Dr. Antônio de Freitas Dutra.

A Egrégia Terceira Câmara, no Acórdão nº 103-19.985, de 14/10/98, sendo relator o ilustre Conselheiro Márcia Machado Caldeira, já enfrentou situação muito semelhante à dos presentes autos. Naquela assentada o referido Colegiado decidiu, por unanimidade de votos, que 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.

Em seu voto assevera o ilustre relator: "Em que pese os argumentos da fiscalização e da autoridade recorrida, no sentido de que a sucessora tem quase a totalidade de seus componentes, pertencentes à empresa sucedida, a lei fiscal não admite Interpretações extensivas, para atingir fatos semelhantes" E com toda razão, uma vez que nada impede que uma empresa possa incorporar outra da qual detenha a maioria do capital, uma vez que a incorporação pode ser feita até de subsidiária Integral.

O acórdão 102-17.285, de que foi relator o ilustre Conselheiro Francisco de Assis Praxedes, traz a seguinte ementa:

"Responsabilidade do Sucessor. Multa Fiscal. Créditos Tributários a que se refere o art 129 do CTN não compreendem, necessariamente, imposto e multa. Assim é porque a infração é uma obrigação cujo objeto é pagar a multa fiscal. A obrigação nasce de um fato lícito ocorrido, antes descrito em lei, tem por objeto o pagamento de tributo. As obrigações e os respectivos objetos são, pois, distintos. Os créditos decorrentes são também distintos.

Na sucessão tributária, o sucessor só responde pela multa fiscal quando esta estiver constituída pelo ato administrativo, na data em que ocorrer a sucessão, uma vez que nesse caso, o crédito da Fazenda integra o passivo da sociedade extinta.

Recurso a que se dá provimento parcial para excluir a multa fiscal e para manter os juros moratórios que são devidos sobre imposto na fonte não recolhido no prazo legal."

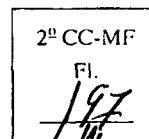
Outras manifestações da jurisprudência administrativa estão indicadas no recurso e no aresto recorrido, como os Ac. 101-92.418, de 12/11/98, Unânime, Rel Cons. Celso Alves Feitosa e o Ac. 103-20.172, de 08/12/99, unânime, Rel. Cons. Neicyr de Almeida.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou em diversas oportunidades sobre a matéria, no sentido da intransferibilidade da sanção ao sucessor.

Além do RE nº 90.834-O-M.G., Rel. Ministro Djaci Falcão, citado na obra de Ives Gandra da Silva Martins, com transcrição da ementa do julgado, outros acórdãos da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

Suprema Corte perfilaram o entendimento desse aresto, como, por exemplo: nº. RE nº 82.754-SP, Min. Antônio Nêder, "in" RTJ nº 98, pág. 733, figurando da sua ementa: "1. Código Tributário Nacional, art. 133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo"; RE nº 85.435-SP, "in" DJ de 03/09/76; AgReg-Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 64.622-SP, "in" DJ de 13/02/76, Rel. Min. Rodrigues Alckmin; e RE 83.514-SP-Rel. Ministro Eloy da Rocha, "in" RTJ 82-02.

Nesses arestos prevalece o entendimento de que a multa fiscal punitiva não se transfere ao sucessor.

Não questiono que as multas punitivas tributárias transferem-se para o sucessor, quando lá Integrarem o passivo da empresa sucedida, antes da sucessão. Vale dizer, que foram lançadas antes do ato sucessório, porque aí, sim, já configurava um passivo da pessoa jurídica e que, nessa qualidade se transfere ao sucessor.

A pena tem que ser aplicada a quem praticou a infração que lhe deu causa, ou seja, à pessoa jurídica sucedida e não à pessoa jurídica sucessora. Daí, a jurisprudência administrativa entender que sua aplicação deve preceder ao ato sucessório para que a pessoa jurídica sucessora seja alcançada.

(...)

O saudoso jurista Aliomar Baleeiro, em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*, adotou essa posição para concluir pela transferência da penalidade para a sucedida. E com base nesse argumento algumas decisões foram proferidas. No entanto, após melhor exame, na qualidade de julgador, como Ministro do Supremo Tribunal Federal, no voto proferido no RE 77.476, "in" RTJ 74/142-143, mudou o seu conceito, reconhecendo que a melhor Interpretação estava com a corrente contrária à sua:

Na oportunidade disse:

"É admissível também uma interpretação larga, apesar de o art. 133 mencionar apenas "tributos", sem mencionar multas. Eu próprio já me inclinei a aceitá-la, embora hoje não me pareça a melhor."

A lição de Zelmo Danari, em seu livro *Solidariedade e Sucessão Tributária*, Saraiva, São Paulo, 1977, mencionada no recurso, refere-se a outros dispositivos do Capítulo V do CTN, pertinente a responsabilidade tributária, e não ao art. 132, inserto na Seção II, que trata da responsabilidade dos sócios. É certo também que os excertos dessa obra, referem-se aos arts. 136, 137 e 138, mas nunca ao art. 132, específico para a hipótese dos autos.

O Resp 32.967 - Rio Grande do Sul (1993/0006690-0) trata de multa moratória e não punitiva, tendo a relatora Ministra Eliana Calmon, aplicado o entendimento do STJ de que "O sucessor tributário é responsável pela multa moratória, aplicada antes da sucessão". (Resp n. 3097/RS; Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 1/11/90). Em seu voto, a relatora, esclarece que, 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. Demonstrando sua assertiva, transcreve excerto da obra de Luiz Alberto Gurgel de Farla, em "Código Tributário Nacional Comentado, Editora Revista dos Tribunais, nesse sentido, que diz:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.
198
Jo

Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

"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 pela continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão de empresas."

O citado autor é pela continuidade das multas já aplicadas, como se observa da transcrição. E isso porque já integravam o passivo da empresa, antes da sucessão. A multa fora lançada anteriormente e já constituía crédito tributário.

Tal entendimento não tem aplicação quando a multa é aplicada posteriormente porque não integrava o passivo da sucedida. Não havia crédito tributário contra ela, naquela oportunidade. Esse entendimento do autor e da Ministra Eliana Calmon é exatamente o adotado pela jurisprudência administrativa, como se verifica dos Acs. nº 102-102-17.285, 101-92.418, 103-20.172, já citados, dentre outros.

A corroborar a exclusão da multa de ofício, informo que esta Terceira Câmara também já decidiu conforme o entendimento ora adotado. Observem-se os três julgados abaixo (negritos acrescentados nas decisões e ementas):

Número do Recurso: 121736

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10980.004480/2001-34

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS

Recorrente: ELECTROLUX DO BRASIL S/A

Recorrida/Interessado: DRJ-CURITIBA/PR

Data da Sessão: 15/10/2003 09:00:00

Relator: Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva

Decisão: ACÓRDÃO 203-09237

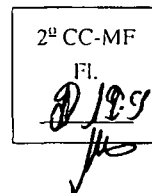
Resultado: PPM - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR MAIORIA

Texto da Decisão: I) Pelo voto de qualidade, rejeitou-se a preliminar de mérito da decadência. Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva (relator), Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski, César Piantavigna, que davam provimento em parte. Designado o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes; e, II) **no mérito, por maioria de votos, deu-se provimento em parte ao recurso, para excluir a multa. Vencidos os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes e Luciana Pato Peçanha Martins.**

Ementa: **NORMAS PROCESUAIS. DECADÊNCIA.** A Lei nº 8.212/91 estabeleceu o prazo de dez anos para a decadência da Contribuição para o PIS. Além disso, o STJ pacificou o entendimento de que o prazo decadencial previsto no artigo 173 do CTN somente se inicia após transcorrido o prazo previsto no artigo 150 do mesmo diploma legal. Preliminar rejeitada. **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. Recurso parcialmente provido.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

Número do Recurso: 118051

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10665.000714/99-99

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IPI

Recorrente: GERDAU S/A

Recorrida/Interessado: DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Data da Sessão: 19/09/2002 09:00:00

Relator: Renato Scalco Isquierdo

Decisão: ACÓRDÃO 203-08459

Resultado: PPU - DADO PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: I) rejeitadas as preliminares de nulidade e arguição de inconstitucionalidade; e, II) no mérito, deu-se provimento em parte ao recurso, nos termos do voto do relator.

Ementa: 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.**

Número do Recurso: 108122

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10855.001851/96-33

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: PIS

Recorrente: EUCATEX S.A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

Recorrida/Interessado: DRJ-CAMPINAS/SP

Data da Sessão: 08/12/1998 15:30:00

Relator: Renato Scalco Isquierdo

Decisão: RESOLUÇÃO 203-00029

Resultado: -

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, resolvem os membros da 3ª Câmara, retificar o acórdão nº 203.04.974.

Ementa: PIS - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADES - DESCRIÇÃO DOS FATOS - PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL - Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência da descrição dos fatos, quando os elementos contidos no lançamento, em especial os anexos que contêm os cálculos do crédito tributário devido, deixam evidenciada a origem das diferenças apuradas pelo Fisco. A descrição dos fatos, ainda que incompleta, não enseja a decretação da sua nulidade, mesmo que se trate de elementos essenciais, tal como estabelece o art. 10, II, do Decreto 70.235/72, se não há prejuízo para a defesa e o ato cumpriu sua finalidade. O cerceamento do direito de defesa deve se verificar concretamente, e não apenas em tese. O exame da



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2ª CC-MF

Fl.

200

Processo nº : 10840.001484/2001-65

Recurso nº : 128.765

Acórdão nº : 203-11.241

impugnação e do recurso voluntário evidencia a correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Aplicação do princípio da economia processual. PRAZO DE RECOLHIMENTO - Com a declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nr. 2.445/88 e 2.449/88, o prazo de recolhimento da Contribuição para o PIS deve ser aquele previsto na Lei Complementar nr. 07/70 e na legislação que a alterou (Lei nr. 8.019/90 - originada da conversão das MPs nr. 134 e 147/90 - e Lei nr. 8.218/91 - originada da conversão das MPs nrs. 297 e 298/91), normas essas que não foram objeto de questionamento, e, portanto, permanecem em vigor. Incabível a interpretação de que tal contribuição deva ser calculada com base no faturamento do sexto mês anterior. **MULTA - SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO - Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias cometidas pela empresa incorporada, se o lançamento foi formalizado após a incorporação.** Recurso provido em parte.

Pelos fundamentos acima, e a despeito das interpretações contrárias, entendo deva ser excluída a multa de ofício lançada.

3) COMPENSAÇÃO: RITO PRÓPRIO PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO E IMPOSSIBILIDADE DE SERVIR COMO MEIO DE IMPUGNAÇÃO

Por último trato da compensação alegada.

A recorrente não contesta diretamente o valor lançamento, relativo ao período de apuração 02/96. Alega que não o pagou porque no período anterior (01/96) efetuara recolhimento a maior, e por isto teria direito à compensação.

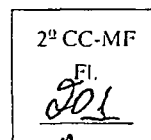
Todavia, somente se manifestou acerca de tal compensação por ocasião da impugnação, não tendo informado antes, à Secretaria da Receita Federal, acerca do suposto indébito. Tanto assim que a DCTF relativa ao período de apuração do lançamento não contém qualquer informação sobre a compensação referente ao PIS (fl. 16). Sem tal informação não há como admitir, nesse Recurso Voluntário, a compensação pleiteada.

Ainda que o pagamento indevido ou a maior restasse provado, a repetição de indébito demanda rito próprio. Assim, os pedidos de restituição e compensação devem inicialmente ser apresentados à Delegacia ou Inspetoria da Receita Federal do domicílio do contribuinte. Mesmo no período em que para a compensação de tributos da mesma espécie era despiciendo processo administrativo, a compensação havia de ser informada em DCTF. Do contrário – e é o que acontece na situação em tela – não serve como meio de contestação ao lançamento.

Somente após análise por parte do órgão de origem, seguida de manifestação de inconformidade e de posterior Recurso Voluntário, quando for o caso, é que compete a este Conselho de Contribuintes apreciá-lo, nos termos do §§ 9º, 10 e 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterado pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

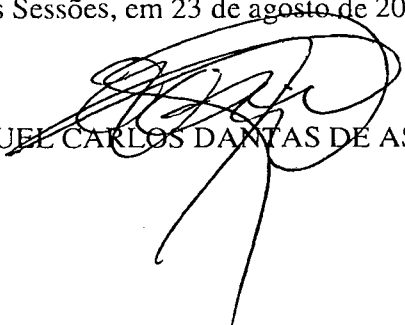


Processo nº : 10840.001484/2001-65
Recurso nº : 128.765
Acórdão nº : 203-11.241

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou provimento parcial ao Recurso para cancelar a multa lançada, mantendo o lançamento no valor do principal e dos juros de mora.

Sala das Sessões, em 23 de agosto de 2006.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS