



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

Processo nº 10880.002514/95-84
Recurso nº 301-133.016 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-00.073 – 3ª Turma
Sessão de 07 de julho de 2009
Matéria FINSOCIAL - Multa no Sucessor
Recorrente PEPSICO DO BRASIL LTDA. (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE QUAKER DO BRASIL LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 31/01/1990 a 31/03/1992

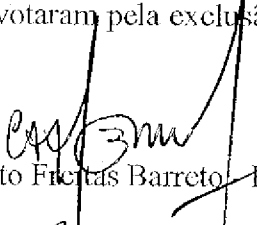
MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

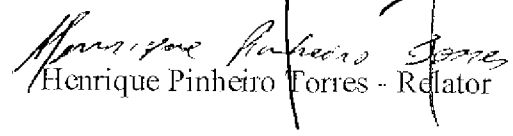
Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López e Leonardo Siade Manzan, que votaram pela exclusão da multa. Declarou-se impedida de votar a Conselheira Nanci Gama.


Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente


Henrique Pinheiro Torres - Relator

EDITADO EM: 28/09/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Judith do Amaral Marcondes Armando, Susy Gomes Hoffmann, Gilson Macedo

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão de primeira instância.

Trata-se de Auto de Infração, fls. 03/18, lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL relativa aos períodos de apuração de janeiro de 1989 a março de 1992, com base no art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, arts. 16, 80 e 83 do Regulamento do FINSOCIAL, aprovado pelo Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986; art. 28 da Lei nº 7.738, de 09 de março de 1989.

2. A autuante informa no Termo de Verificação de fls. 01/02 que a contribuinte questionou judicialmente a constitucionalidade da contribuição ao FINSOCIAL, e que excluiu indevidamente o ICMS da base de cálculo da referida contribuição. Assim, uma vez que os valores devidos não foram declarados em DCTF, foi lavrado o Auto de Infração em tela, cuja exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa, em virtude da Medida Cautelar nº 89.0039322-7 e Ação Ordinária nº 89.0042834-9, conforme notícia à fl. 18.

3. A autuante informa ainda à fl. 18 que o crédito tributário apurado refere-se à empresa Quaker Alimentos Ltda., incorporada pela Quaker Brasil Ltda., em nome da qual foi lavrado o Auto de Infração, conforme registro na Junta Comercial do Estado de São Paulo no dia 17/11/1994.

4. A contribuinte foi cientificada do lançamento em 31/01/1995 (fl. 18) e apresenta, em 24/02/1995, a impugnação de fls. 23/42, alegando em sua defesa, em síntese:

- Alega a impugnante que, considerando que a discussão de legalidade e de inconstitucionalidade não é matéria pertinente à instância administrativa, e que a autoridade autuante reconheceu a suspensão da exigibilidade do crédito em questão, limitar-se-á apenas à discussão de aspectos que não dizem respeito à constitucionalidade da cobrança;*

- Uma vez decorrido o prazo de cinco anos dos fatos geradores correspondentes, argúi, a teor do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a decadência do direito de lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos até 31/01/1990, citando, nesse sentido, jurisprudência do Conselho de Contribuintes;*

- Questiona a aplicação da multa de ofício em razão de se tratar de lançamento efetuado em incorporadora – a impugnante – porém referente à contribuição devida pela empresa incorporada, Quaker Alimentos Ltda.;*

- Fundamenta-se no art. 132 do CTN, ressaltando, em essência, que a sucessora é responsável pelos tributos devidos até a data da incorporação, os quais, segundo a acepção do art. 3º, também do CTN, diferem da multa por não configurarem sanção de ato ilícito,*



- Para corroborar seu argumento, cita doutrina e jurisprudência, ressaltando que, à época do evento sucessório, o crédito não se encontrava constituído,
- Ainda em relação à multa de ofício, quanto ao ano-calendário de 1992, alega que a entrega da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF foi suspensa pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 6, de 27 de janeiro de 1992, sendo posteriormente dispensada pela Instrução Normativa SRF nº 20, de 1993,
- Destaca o disposto no art. 1º da Lei nº 8 696, de 26 de agosto de 1993, que, em consonância com o art. 59 da Lei nº 8 383, de 30 de dezembro de 1991, determina a incidência apenas da multa de mora, em atendimento ao princípio da retroatividade benigna;
- Pelo exposto, quanto aos aspectos enfocados, requer o julgamento da improcedência do auto de infração.

5. Em 28/08/1995, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo encaminhou o presente processo à DRF/SP para que a contribuinte fosse intimada a apresentar cópia da liminar que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário, cópia das guias de depósito judicial e Certidão de Objeto e Pé (fl. 65). Desta forma, foram anexados os documentos de fls. 70/99.

6. Mediante a Decisão DRJ/SP nº 3867/96-11.1185 (fls. 101/102), a autoridade competente da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo não tomou conhecimento da impugnação quanto à parte do crédito tributário objeto da ação judicial e sobrestou o julgamento relativamente à multa de ofício e juros de mora, até decisão terminativa do processo judicial.

7. O Grupo Intersistêmico de Medidas Judiciais – GIMI anexou ao presente processo os documentos de fls. 106/133 e o Relatório de fls. 134/135.

8. Posteriormente, ante o sobrestamento da decisão DRJ/São Paulo quanto aos juros de mora e a multa de ofício, foi proposto o retorno deste processo à Delegacia de Julgamento para decisão quanto aos acréscimos.

9. Após despachos de fls. 136/138, e em face da transferência de competência para julgamento, prevista no anexo único da Portaria SRF nº 1.033, de 27 de agosto de 2002, o presente processo foi encaminhado a esta Delegacia de Julgamento.

O órgão julgador de primeira instância manteve parcialmente o lançamento fiscal, em decisão assim ementada:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração 31/01/1989 a 31/03/1992

Ementa: FINSOCIAL DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento do FINSOCIAL decai em dez anos.

FINSOCIAL ALÍQUOTAS MAJORADAS.

Exonera-se a parcela do lançamento que exceder à alíquota de 0,5%, quando a atividade da empresa for venda de mercadoria ou mista.



MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO TRIBUTÁRIA. CABIMENTO.

Cabível a exigência de multa de ofício da sucessora por infração cometida pela sucedida, ainda que apurada após a sucessão.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO.

No lançamento destinado à constituição do crédito tributário para prevenir a decadência, cuja exigibilidade esteja suspensa em razão de depósitos judiciais, exclui-se a aplicação da multa de ofício, sendo esta aplicável, no entanto, sobre os valores não acobertados pelos depósitos judiciais.

Lançamento Procedente em Parte

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, na parte exonerada, recorreu de ofício.

O sujeito passivo, inconformado com o resultado do julgamento que manteve parte da exação fiscal, apresentou recurso voluntário ao Terceiro Conselho de Contribuintes, alegando a decadência de parte do crédito tributário lançado, bem como pugnou contra a multa de ofício aplicada por responsabilidade na sucessão.

Em julgamento realizado em 26 de abril de 2006, a Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes assim decidiu o feito:

RECURSO DE OFÍCIO

É lícita a desoneração de parcela da contribuição exigida, de empresas comerciais ou mistas, em percentual superior a 0,5%.

RECURSO VOLUNTÁRIO

FINSOCIAL. DECADÊNCIA. Para os fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei 8.212/91, o prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente ao Finsocial é de cinco anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição já poderia ter sido constituído, não havendo pagamento antecipado. Nos casos em que tenha sido efetuada antecipação de pagamento, ou ainda ter sido realizado depósito judicial, o prazo deve ser contado a partir do fato gerador.

FINSOCIAL. MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

RECURSO DE OFÍCIO NEGADO E RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE

Insurgindo-se contra o resultado do julgamento *a quo* o Sujeito Passivo apresentou recurso especial pugnando pelo cancelamento da multa aplicada ao sucessor. O apelo foi admitido por meio do Despacho nº 301-914.11/06, fls. 436/437.





A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, fls. 438 a 448.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

A questão a ser aqui enfrentada diz respeito, exclusivamente, à responsabilidade da sucessora (incorporadora) por infrações fiscais cometidas pela sucedida.

Nessa matéria já tive oportunidade de manifestar-me na Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Julgamento do Recurso nº RD/201-125.478, que tinha por recorrentes a PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL e SADIA S.A.. Nesse julgamento o Colegiado decidiu que o sucessor responde pela multa de natureza fiscal, já que o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

Esse entendimento foi muito bem defendido pelo ilustre conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso que deu origem ao Acórdão nº 202-11.845, e, em virtude da similitude com a questão aqui tratada, com os agradecimentos de praxe, peço licença para transcrever e adotar excertos do desse acórdão como minhas razões de decidir:

Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e sucessora por multas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada EUCATEX MADEIRA LTDA, por sua vez incorporadora da empresa EUCATEX FLORESTAL LTDA, cujo recolhimento de PIS está a se exigir neste processo. Pleiteia, a recorrente, a elisão das referidas penalidades, sob o argumento que o artigo 132 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corrobora tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento a contrário senso, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano:

“(...) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de maneira restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição, ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária.”¹

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por consequência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari, “o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a intensidade da sua culpa. Tão representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importaria na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao dispor que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: “a multa fiscal é somente uma punição de

¹ *Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1911, pág. 297*

M



índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte”²

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que:

“O direito dos contribuintes às mudanças societárias tão pode servir de instrumento a liberação de quaisquer ônus, fiscais (inclusive penalidade), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.”³

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial nº 32967 - RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, in verbis.

“(.) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em “Código Tributário Nacional Comentado”, Editora Revista dos Tribunais.

“A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (.) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527).”

Não fossem as razões expostas linhas acima suficientes para demonstrar a procedência da multa de ofício na empresa incorporadora, o PROTOCOLO – JUSTIFICAÇÃO SOBRE A INCORPORAÇÃO DO ACERVO LÍQUIDO TOTAL DA QUAKER ALIMENTOS LTDA PELA QUAKER BRASIL LTDA CELEBRADO EM 28 DE SETEMBRO DE 1994, cópia às fls. 55 a 60, põe, a meu ver, pá de cal na discussão, pois, conforme consta desse documento, a incorporadora era acionista controladora da incorporada, com participação superior a 99,99% das ações do capital dessa empresa, o que implica dizer que todos os atos praticados pela incorporadora era, ao menos indiretamente, de responsabilidade da incorporadora, a qual detinha o controle total da administração da incorporada. Para melhor entendimento do aqui exposto, transcreve-se as razões alegadas no mencionado protocolo para a transação de incorporação, veja-se:

Considerando que:

1 as duas sociedades pertencem, direta ou indiretamente, ao mesmo grupo econômico;

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

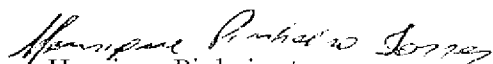
³ *Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1º ed., pág. 187* 

*2 A QUAKER ALIMENTOS LTDA, tem seu capital detido,
direta ou indiretamente, quase exclusivamente pela QUAKER
BRASIL LTDA*

A Quaker Brasil Ltda. detinha 99.379 quotas da Quaker Alimentos Ltda. Os outros 2 sócios detinham apenas uma quota cada um. Isso demonstra que, na verdade, todas as decisões da Quaker Alimentos Ltda. eram direta ou indiretamente controladas pela Quaker Brasil Ltda. e, MAIS DO QUE ISSO, A ADMINISTRAÇÃO DA INCORPORADA ERA EXERCIDA PELA INCORPORADORA. Assim, todo o passivo daquela era conhecida por essa. Tanto é verdade que, previamente, à incorporação foi contratada auditoria externa para avaliar os ativos e os passivos da incorporada, sendo que, no documento que sacramentou a transação, ficou expressamente acertado que a incorporadora assumia os ativos e todo e qualquer passivo da incorporada.

Diante disso, não consigo vislumbrar qualquer possibilidade de excluir a reclamante do pólo passivo da obrigação tributária ora em exame.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.


Henrique Pinheiro Torres