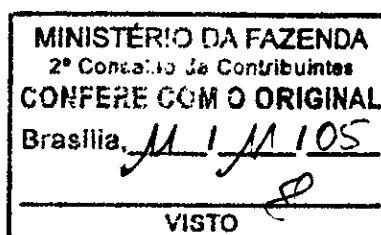




Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11080.004961/00-11
Recurso n° : 125.721
Acórdão n° : 203-10.339



2º CC-MF
Fl. _____

Recorrente : LINCK S.A. EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS E INDUSTRIAIS
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

COFINS. 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 da incorporada e responsável tributária, responde pelos tributos e juros de mora, mas não pela multa de ofício.

INCORPORAÇÃO. SUCESSÃO. DATA DA DELIBERAÇÃO. A sucessão por incorporação ocorre na data da deliberação, não importando a data de registro de tal ato.

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.

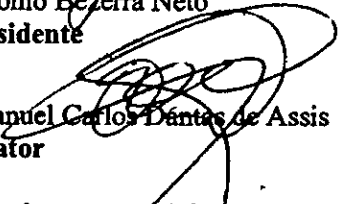
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **LINCK S.A. EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS E INDUSTRIAIS.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


Antônio Bezerra Neto
Presidente


Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator

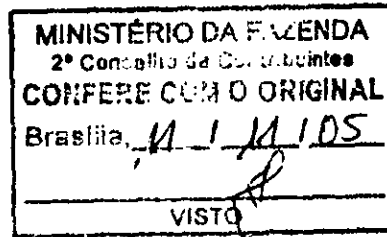
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Valdemar Ludvig e Antonio Ricardo Accioly Campos (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Cesar Piantavigna e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Eaal/mdc



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339

Recorrente : LINCK S.A. EQUIPAMENTOS RODOVIÁRIOS E INDUSTRIAIS

RELATÓRIO

Trata-se do Auto de Infração de fls. 08/16, com ciência em 07/07/2000, relativo à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), períodos de apuração 08/95 a 12/95, 08/96 a 10/96, 12/96, 02/97 a 06/97, 08/97 a 12/97, 05/98, 08/98, 10/98, 01/99, 03/99, 05/99, 07/99 a 11/99, 02/2000 e 03/2000, no valor total de R\$ 959.846,13, incluindo juros de mora e multa de ofício de 75%.

Por bem resumir o que consta dos autos então, reproduzo o relatório da primeira instância (fls. 98/99):

2. *A fim de apurar a composição da base de cálculo da Cofins e do PIS no período de julho de 1995 a março de 2000, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar diversos dados e documentos. Dentre estes, foram solicitados recibos de entrega das DCTFs, comprovantes de depósitos judiciais e informações sobre a existência de ações judiciais relativas a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal (fls. 18 a 22).*

3. *Em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou planilhas demonstrativas da base de cálculo do PIS e Cofins, relativas ao período de julho de 1995 a março de 2000 (fls. 24 a 31). Também forneceu atas de assembleias gerais extraordinárias realizadas nas empresas Connexus Empreendimentos S/A, CNPJ 92.747.492/0001-00, e Linck S/A Equipamentos Rodoviários e Industriais, CNPJ 92.750.207/0001-00, onde registra-se a incorporação da última pela primeira. Ambas assembleias datam de 30/09/1997 (fls. 32 e 33). Observe-se que na mesma assembleia que tratou da operação de incorporação, a Connexus Empreendimentos S/A alterou sua denominação social para Linck S/A Equipamentos Rodoviários e Industriais.*

4. *Por conta desta situação, o contribuinte entendeu por bem apresentar as planilhas referentes ao período de julho de 1995 a setembro de 1997 sob o CNPJ da empresa incorporada, passando a utilizar o CNPJ da incorporadora nas planilhas atinentes ao período de outubro de 1997 a março de 2000.*

5. *Na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (DIRPJ) do ano-calendário de 1997 da incorporadora (fls. 34 a 79) observa-se, no final daquele período, a informação de valores positivos relativos à base de cálculo de PIS e Cofins. Tais montantes são decorrentes das atividades comerciais realizadas após a incorporação (fls. 69). Os livros da empresa também registram, no período mencionado, venda de bens e serviços. Contudo, a empresa incorporadora não apresentou DCTF nem efetuou recolhimentos de PIS e Cofins relativos ao último trimestre de 1997, tendo, no entanto, realizado os recolhimentos em questão sob o nome da incorporada.*



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11080.004961/00-11
Recurso n° : 125.721
Acórdão n° : 203-10.339

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 11/11/05 VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____

6. Diante deste quadro, a fiscalização observou que, se por um lado os valores recolhidos em nome da incorporada, caso fossem devidos, poderiam gerar um crédito para a sucessora, por outro lado não há registro contábil de tal direito, nem de compensação desses créditos com débitos tributários da empresa. Assinalaram os fiscais, ainda, não haver pedido ou autorização administrativa e/ou judicial para tal compensação e nem mesmo qualquer procedimento para correção de DARFs e DCTFs.

7. Deste modo, estando a incorporadora em débito de PIS e Cofins e não tendo apresentado DCTF relativa aos meses de outubro, novembro e dezembro de 1997, a fiscalização efetuou o lançamento de ofício dos tributos mencionados, de acordo com a base de cálculo informada pela empresa nas planilhas fornecidas em atendimento a intimação.

8. Ainda trabalhando os dados fornecidos pelo contribuinte, os auditores constataram que, em diversos períodos, os montantes dos tributos devidos eram superiores aos pagos e/ou depositados pela empresa.

9. No anexo I (fls. 06), estão listados os valores das bases de cálculo lançadas de ofício em virtude dos pagamentos/depósitos a menor, relativos ao período de julho de 1995 a setembro de 1997, pelos quais a incorporadora responde como sucessora (CTN art. 132). No anexo II (fls. 07), encontram-se os valores lançados de ofício em decorrência dos pagamentos/depósitos a menor, relativos ao período de janeiro de 1998 a março de 2000.

Da impugnação

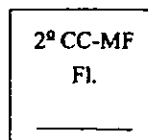
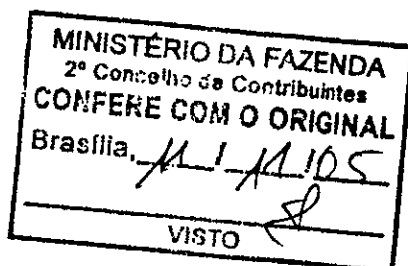
10. Tempestivamente, em 01/08/2000, a interessada impugna o lançamento de ofício (fls. 85 a 90), aduzindo as seguintes alegações:

- a) que o art. 188 do RIR/1994, vigente na época dos fatos, nada previa quanto a data do evento de incorporação ser a da deliberação da assembléia, não se podendo aceitar a utilização retroativa do art. 235, § 1º do RIR/1999;
- b) que a contribuição foi efetivamente paga, não tendo o erário público sofrido nenhum prejuízo, devendo-se permitir, nos moldes do art. 66 da Lei nº 8.383/1991 e/ou do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, a compensação pura e simples dos valores alvo de autuação;
- c) que exigir novo recolhimento da mesma contribuição, referente ao mesmo fato gerador, significaria exigir pagamento em dobro;
- d) que, com base nas planilhas apresentadas, e considerando somente os valores pagos a menor, foi lavrado auto de infração, deixando de serem computados a totalidade dos pagamentos efetuados a maior, os quais são legítimos créditos da impugnante;
- e) que, das disposições legais atinentes à matéria, resta claro que, uma vez considerado indevido o pagamento do tributo, o contribuinte poderia, em ato de autoliquidação, sem qualquer intervenção do Fisco, efetuar a sua compensação já nos períodos subsequentes àqueles do pagamento indevido;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



f) *que a aplicação da sistemática de autoliquidação, criada como uma alternativa viável e sobremaneira justa para repor o indevido, deve ser aplicada ao presente caso, eis que não traz nenhum risco ou dano ao Erário Federal, mas sim, restabelece o equilíbrio financeiro e a justiça fiscal;*

g) *que, mesmo que restassem tributos impagos após as devidas compensações, não lhe poderiam ser imputadas penalidades pecuniárias, juros e multa, sob pena de castigar-se aquele que não cometeu qualquer ilicitude, nos termos dos arts. 136 e 137 do CTN.*

Nos termos do Acórdão de fls. 96/109, a DRJ, por unanimidade de votos, julgou o lançamento procedente em parte para cancelar o lançamento nos períodos de apuração 10/97 a 12/97, na proporção dos recolhimentos efetuados por meio dos DARFs com o CNPJ da empresa incorporada. No tocante à matéria atinente à exigência de multa de ofício e juros da atuada (sucessora), por infração cometida pela sucedida, por maioria de votos a primeira instância decidiu manter os consectários legais.

Reportando-se, dentre outros atos legais, ao art. 33 da Lei nº 7.450/85 e à IN SRF nº 77/86, item 5.4, considerou ocorrida incorporação na data da deliberação que a aprovou (30/09/97), em vez de na data do registro do evento na Junta Comercial. Contudo, considerou os DARF com o CNPJ da incorporada, referentes a pagamentos efetuados após 30/09/97, na liquidação dos débitos da incorporadora. Para a DRJ a solução do problema está muito mais na retificação pura e simples dos DARFs atinentes ao período em comento, do que na realização de procedimentos compensatórios entre as empresas sucedida e sucessora.

Quanto aos excessos de pagamentos em alguns meses, entendeu que devem ser compensados pela própria interessada, não competindo à fiscalização proceder de ofício ao encontro de contas entre valores recolhidos a maior e débitos apurados durante fiscalização. Também considerou que, à data do julgamento em primeira instância, não era mais possível afirmar com certeza que os créditos em questão permaneciam líquidos, uma vez que não há elementos no processo que comprovem sua não utilização pela interessada em momento anterior.

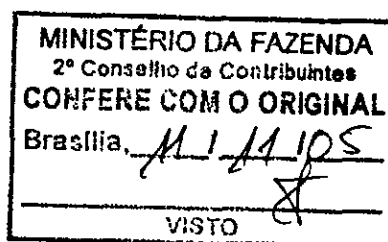
No tocante à multa de ofício e juros de mora lançados contra a incorporadora por débitos da incorporada, interpretou o art. 132 do CTN em conjunto com outros dispositivos do mesmo Código, relativos à responsabilidade tributária, e concluiu pela procedência de ambos. Ao final assinalou que os diretores da empresa incorporada eram os mesmos da incorporadora. Assim, ainda admitindo que o CTN entenda ter cunho pessoal a responsabilidade por infrações e não permita a transferência de penalidades a quem não lhes deu causa, isto não ocorre na prática no presente caso, eis que a empresa incorporada comungava do mesmo quadro de administração da incorporadora.

O Recurso Voluntário de fls. 113/128, tempestivo (fls. 110, 112 e 113), insiste na compensação dos valores recolhidos a maior, reportando-se ao art. 74 da Lei nº 9.430/96 e à IN SRF nº 210/2002, alterada pela IN SRF nº 323/2003.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



Quanto aos períodos de apuração anteriores à incorporação (07/95 a 09/97), refuta a interpretação da decisão recorrida no tocante à multa de ofício e aos juros, aduzindo que o art. 132 do CTN não abrange tais valores, mas somente os dos tributos. Lança mão da doutrina de Hugo de Brito Machado, para quem o art. 136 do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva (que não questiona se houve culpa ou dolo), mas sim a responsabilidade por culpa presumida (que permite ao interessado comprovar não ter tido a intenção de infringir a norma, cuja desobediência pode dever-se a causa superior à sua vontade).

Quanto à circunstância de os diretores da empresa incorporada serem os mesmos da incorporadora, interpreta que ainda assim a responsabilidade não poderia ultrapassar a pessoa jurídica sucedida, já que os atos dos diretores foram praticados no exercício regular de administração daquela empresa. Na esteira de Hugo de Brito Machado, interpreta a expressão “exercício regular da administração”, constante do art. 137, I, do CTN, como sendo “de acordo com a vontade da empresa.”

Pela exclusão da multa de ofício da sucessora, quando o lançamento ocorre após a incorporação, mencionada acórdãos do Primeiro Conselheiro de Contribuintes e da Primeira Turma da CSRF.

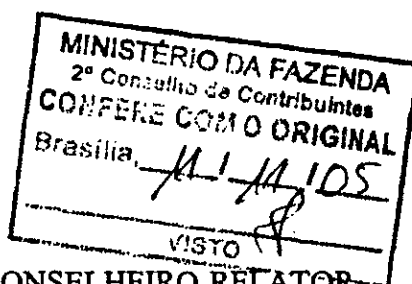
Informações à fl. 141 dão conta do arrolamento de bens necessário, objeto do Processo nº 11080.000052/2004-91.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 11080.004961/00-11
Recurso n° : 125.721
Acórdão n° : 203-10.339



2º CC-MF
Fl.

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS

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

A autuação deve ser analisada levando-se em conta os seguintes períodos de apuração:

- de 07/95 a 09/97, em que a fiscalização detectou recolhimentos a menor efetuados pela incorporada, CNPJ n° 92.750.207/0001-00, antiga Linck S/A Equipamentos Rodoviários e Industriais (ver fls. 24/27, contendo informações prestadas pela fiscalizada, e Anexo I, fl. 06, com demonstrativo da fiscalização para esse período);

- de 10/97 a 12/97, período em que o lançamento foi parcialmente cancelado pela DRJ, na proporção dos pagamentos efetuados por meio dos DARF com CNPJ da incorporada (ver fl. 28, contendo informações prestadas pela fiscalizada, já com o CNPJ da incorporadora, e Termo de Verificação Fiscal, fl. 4, com demonstrativo da fiscalização para esse período); e

- de 01/98 a 03/2000, em que a fiscalização detectou recolhimentos a menor efetuados pela incorporadora, CNPJ n° 92.747.492/0001-00, ex Connexus Empreendimentos S/A, que após a incorporação adotou o nome da incorporada, Linck S/A Equipamentos Rodoviários e Industriais (ver fls. 29/31, contendo informações prestadas pela fiscalizada, e Anexo II, fl. 07, com demonstrativo da fiscalização).

Após a decisão de primeira instância restaram somente valores em função de recolhimentos a menor: os apurados pela fiscalização conforme os Anexos I e II (fls. 06 e 07, colunas Débito e Base de Cálculo) e os valores remanescentes na decisão recorrida, estes últimos no período de 10/97 a 12/97.

Para o deslinde da questão importa decidir o seguinte:

- a data em que deve ser considerada a incorporação: se em 30/09/97, data da deliberação, ou em 11/12/97, quando arquivado e registrado na Junta Comercial do Estado o ato relativo à assembléia geral extraordinária que aprovou a incorporação;

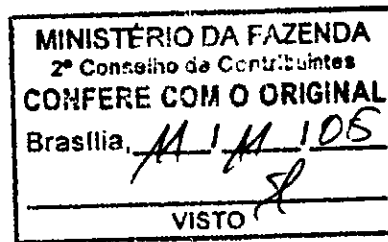
- se nos períodos de apuração de 07/95 a 09/97 (ou de 07/95 a 11/97, caso a incorporação seja considerada em 11/12/97) devem ser imputados à incorporadora, na qualidade de sucessora, multa de ofício e juros de mora decorrentes de recolhimentos a menor efetuados pela incorporada, sucedida; e

- se as diferenças positivas (recolhimentos superiores aos débitos em alguns meses, conforme os Anexos I e II), deviam ter sido computadas pela fiscalização, de modo a reduzir os valores lançados.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



MOMENTO DA SUCESSÃO: DATA DA DELIBERAÇÃO SOBRE A INCORPORAÇÃO

A autuada, para justificar o recolhimento no último trimestre de 1997 em nome da incorporada, afirma que o art. 188 do RIR/1994, vigente à época dos fatos, nada previa quanto à data do evento de incorporação ser a da deliberação da assembléia, e que não se pode aceitar a utilização retroativa do art. 235, § 1º, do RIR/1999. Todavia, ao informar a base de cálculo no último trimestre de 1997, já utilizou o CNPJ da incorporadora, conforme a fl. 28. Somente no período anterior, até 09/97, é que informou a base de cálculo utilizando o CNPJ da incorporada (fl. 27). Adotou, pois, procedimento contraditório.

Como a primeira instância considerou os recolhimentos efetuados com o CNPJ da incorporada para quitar, em parte, o lançamento efetuado em nome da sucessora nos períodos de apuração de 10/97 a 12/97, no que se refere à parte cancelada a discussão sobre a data da incorporação deixou de ter importância. Continua tendo importância, contudo, para definir se a multa de ofício e os juros devem ser aplicados (ou não) nos valores remanescentes dos meses 10/97 e 11/97, se acaso a data da incorporação fosse 11/12/97, como argúi a recorrente.

Digo fosse porque também entendo 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, § 3º¹, da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas ou Sociedade por Ações), que inclusive se aplica à antiga Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada - regulada pelo Decreto nº 3.708/1919² -, atual Sociedade Limitada – regulada pelo Código Civil de 2002.

¹ 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.

(...)

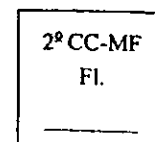
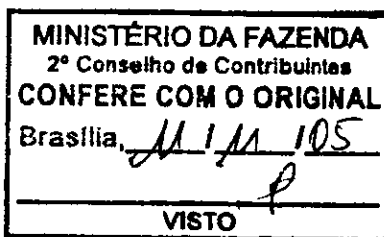
§ 3º Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

² 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.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



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:³

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 assembléias-gerais ou reuniões de sócios. (negrito ausente do original).

Rubens Requião não destoa da mesma interpretação, ao afirmar:⁴

Aprovados, pela assembléia 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.

RESPONSABILIDADE DA INCORPORADORA: INCLUSÃO DE JUROS E MULTA DE MORA, MAS NÃO DE MULTA DE OFÍCIO

A atuada, 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

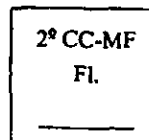
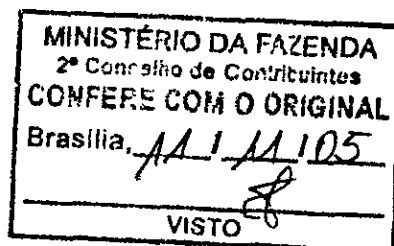
³ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 5. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 438.

⁴ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 1989, v. 2, p. 216.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



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 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.

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. Confirma-se o texto dessa norma:

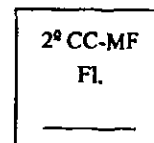
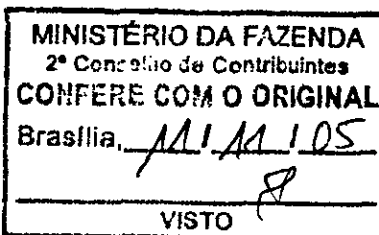
Art. 129 - O disposto nesta Seção aplica-se por Igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



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 quantos 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:

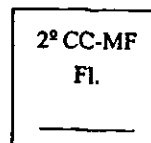
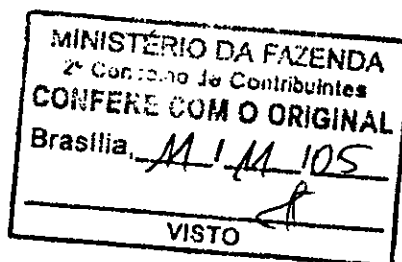
"Art. 168 - A pessoa jurídica de direito privado que resultar da fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra considera-se sucessora, para efeito de responsabilidade pessoal por todos os tributos devidos até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado sucedida, quaisquer que sejam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

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:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



"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)*

Dai 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.

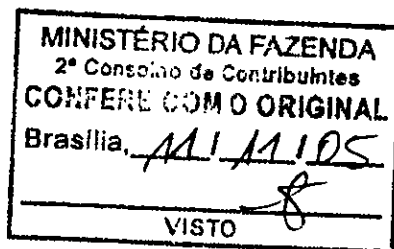
Isto posto, posso afirmar, com o Ministro Moreira Alvas (RE 85.511 citado), que a expressão tributo contida no art. 132 do CTN não deve ser compreendida em sentido capaz de abarcar as multas fiscais. Tampouco não conduz nada o expediente de trocar as palavras "tributos devidos" por "créditos tributários",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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



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 eloqüente. 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.

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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



2º CC-MF
Fl.

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."

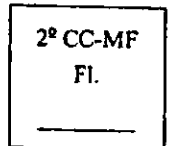
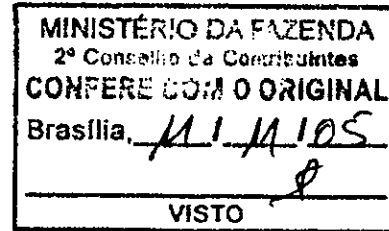
Outras manifestações da jurisprudência administrativa estão indicadas no recurso e no aresto recorrido, como os Ac. 101-92.418, de 12/11/98, Unânime, Rel Cons. Celso Alves Feitosa e o Ac. 103-20.172, de 08/12/99, unânime, Rei. Cons. Neicyr de Almeida.

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 Suprema Corte perfilaram o entendimento desse aresto, como, por exemplo: nº. RE nº 82.754-SP, Min. Antônio Néder, "in" RTJ nº 98, pág. 733, figurando da sua ementa: "1. Código Tributário Nacional, art. 133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339

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.

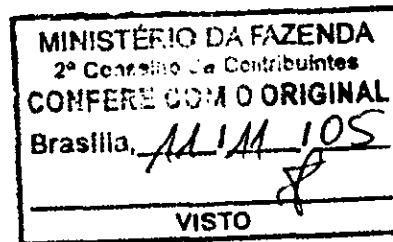
O Resp 32.967 - Rio Grande do Sul (1993/0006690-0) trata de multa moratória e não punitiva, tendo a relatora Ministra Eliana Calmon, aplicado o entendimento do STJ de que "O sucessor tributário é responsável pela multa moratória, aplicada antes da sucessão". (Resp n. 3097/RS; Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 1/11190). 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:

"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



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



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 Aq. nº 102-102-17.285, 101-92.418, 103-20.172, já citados, dentre outros.

Adotando o entendimento expresso nos excertos acima transcritos, destaco que a circunstância de os sócios da empresa incorporadora serem os mesmos da incorporada só seria suficiente para a transferência da penalidade se fosse o caso de conluio ou fraude, cujo objetivo pode ser, exatamente, livrar a pessoa jurídica de penalidades. Não é caso em tela, contudo, já que a multa aplicada foi a de 75%, sem a qualificação própria das condutas dolosas.

Na situação dos autos cabe admitir que a infratora é a empresa sucedida, pessoa jurídica distinta dos seus sócios, ainda que estes sejam os mesmos. Como se sabe, especialmente em Direito Tributário sói imputar-se punição à pessoa jurídica, como se esta tivesse vontade própria. Assim permite a legislação brasileira, sendo que a própria Constituição alude a tal possibilidade, quando no seu art. 225 estabelece o seguinte:

Art. 225, § 3º - "As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

A nossa Constituição, pelo menos nesse artigo, parece ter adotado a teoria de realidade objetiva ou orgânica, segundo a qual a pessoa jurídica é um organismo social, com existência e vontade próprias,⁵ distintas das dos seus sócios. Por isto as penalidades são imputadas diretamente à pessoa jurídica, em vez de aos sócios.

⁵ Questão intrincada, que a doutrina discute sem chegar a um consenso, diz respeito à natureza da pessoa jurídica. Seria uma ficção legal, como apregoa Savigny? Segundo a teoria da ficção legal somente o homem é capaz de ser sujeito de direito, pelo que a pessoa jurídica seria uma criação artificial do direito. Ou se constituiria num patrimônio com finalidade determinada, cujo tratamento jurídico é equiparado às pessoas naturais? A teoria da equiparação, de Windscheid e Brinz, entende que sim. Essas duas teorias negam a personificação da pessoa jurídica, não tendo sido acatadas pelo nosso ordenamento jurídico.

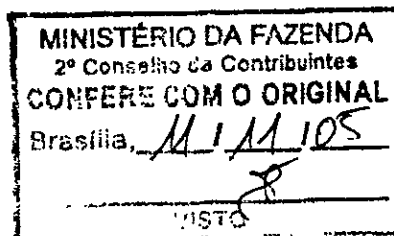
No campo das teorias ditas personificantes, pode-se afirmar que a pessoa jurídica seria um organismo social, com existência e vontade próprias, à semelhança do organismo físico das pessoas naturais. É a interpretação dada pela teoria da realidade objetiva ou orgânica, de Gierke, Zitelman e Von Tuhr.

Maria Helena Diniz, após referir-se rapidamente às três teorias acima e a ainda à teoria da realidade das instituições jurídicas, de Hauriou e Rénard, conclui que a pessoa jurídica é uma realidade jurídica (cf. *Compêndio de introdução à ciência do direito*, São Paulo, Saraiva, 2003, p. 512/513). Adota, pois, a teoria da realidade técnica, abraçada pela legislação brasileira. Da mesma forma como o direito concede a personalidade às pessoas físicas, também pode concedê-la a agrupamento de pessoas ou de bens, com vistas à realização de interesses comuns.

Neste ponto cabe reportar-se à Teoria Pura do Direito de Kelsen, para a qual além da pessoa jurídica, também a pessoa física é uma construção artificial da ciência jurídica. No pensamento lógico-normativo kelseniano a pessoa



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339

Para dar relevo à igualdade de sócios, de modo a superar a independência em relação à pessoa jurídica, ter-se-ia que desconsiderar a personalidade da última, o que não foi aventado pela fiscalização. Mas em tal hipótese a responsabilidade pelas penalidades, antes de ser da pessoa jurídica sucessora, seria dos seus sócios, de modo pessoal, na forma do art. 135 do CTN. E conforme esse artigo há necessidade de comprovação de excesso de poderes ou infração de lei, contratos ou estatutos, por parte das pessoas físicas dos sócios. Claramente não é a situação dos autos, em que as penalidades foram imputadas diretamente à pessoa jurídica sucessora.

Quanto aos juros de mora, cabe aplicá-los porque não assumem caráter de penalidade, mas de compensação ao Erário, pela indisponibilidade dos valores ainda em poder do contribuinte, quando já deviam ter ingressado nos cofres públicos. Não são aplicados em função do ilícito tributário, mas em virtude da mora. Daí a sua inclusão no lançamento, ao lado do valor principal.

Por fim cabe informar 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

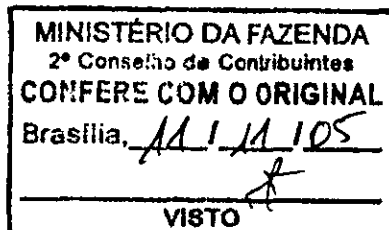
Texto da Decisão: I) Pelo voto de qualidade, rejeitou-se a preliminar de mérito da decadência. Vencidos os Conselheiros Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva (relator), Maria Teresa Martínez López, Mauro Wasilewski, César Piantavigna, que davam provimento em parte. Designado o Conselheiro Valmar 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

física é vista não como um indivíduo, mas como uma "unidade personificada das normas jurídicas que obrigam e conferem poderes a um e mesmo indivíduo". Neste sentido Kelsen afirma que "a chamada pessoa física é uma pessoa jurídica (juristische Person)." (cf. Hans KELSSEN, *Teoria pura do direito*, trad. João Baptista Machado, São Paulo, Martins Fontes, 1987). A Teoria Pura do Direito, neste particular, ajuda na compreensão de que a pessoa jurídica, assim como a pessoa natural (ou pessoa física), enquanto sujeitos de direito, são realidades jurídicas. Por isto é que autores como Rubens Requião consideram de menor importância o problema sobre a realidade ou ficção da pessoa jurídica, contentando-se com a circunstância de que é uma realidade no e para o mundo jurídico (cf. Rubens REQUIÃO, *in* Curso de direito comercial, v. 1, São Paulo, Saraiva, 1989, p. 279, reportando-se a Messineo).

O fundamental, independentemente da discussão acerca da ontologia da pessoa jurídica (se ficta ou real) e das várias teorias que tentam explicá-la, é reconhecê-la como possuidora de personalidade jurídica, distinta das personalidades das pessoas físicas que a compõe.[0]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339

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.

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

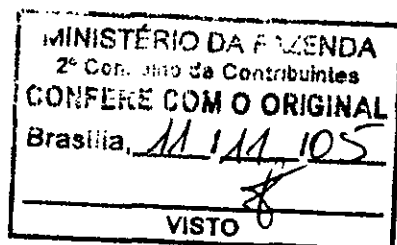
Matéria: PIS

Recorrente: EUCATEX S.A INDÚSTRIA E COMÉRCIO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



2º CC-MF
Fl.

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 ser verificado concretamente, e não apenas em tese. O exame da 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, entende-se deva ser excluída a multa de ofício lançada.

PAGAMENTOS A MAIOR: RITO PRÓPRIO PARA REPETIÇÃO DO INDÉBITO

Quanto aos valores apurados pela fiscalização como pagos a maior, em alguns períodos de apuração, devem ser aproveitados pelo contribuinte por meio do procedimento próprio, inclusive restituição, se for o caso. Não podem, todavia, servir para redução do lançamento nos outros períodos.

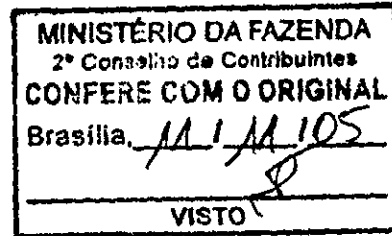
Como ressalta a decisão recorrida, não compete à fiscalização proceder de ofício ao encontro de contas, deduzindo dos valores a lançar eventuais recolhimentos a maior. Acaso assim procedesse estaria substituindo a contribuinte, a quem cabe decidir o momento e a oportunidade de utilizar eventuais créditos apurados em seu favor.

Neste ponto cabe mencionar que o reconhecimento do direito creditório acontece em sede própria, que é a dos processos de restituição ou compensação. Assim, os pedidos de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 11080.004961/00-11
Recurso nº : 125.721
Acórdão nº : 203-10.339



repetição de indébito devem inicialmente ser apresentados à Delegacia ou Inspeção da Receita Federal do domicílio do contribuinte, conforme já deixou claro a decisão recorrida.

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 dos §§ 9º, 10 e 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, alterado pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, dou provimento parcial para excluir a multa de ofício, nos períodos de apuração anteriores à incorporação (08/95 a 12/95, 08/96 a 10/96, 12/96, 02/97 a 06/97, 08/97 a 09/97). No mais, mantenho a decisão recorrida.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005.


EMANUEL CARLOS DIAS DE ASSIS