



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11516.722096/2013-08  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-010.364 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de junho de 2021  
**Recorrente** BRF S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório (Súmula CARF nº 113).

MULTA ISOLADA. RESSARCIMENTO INDEVIDO. ART. 74, §15, DA LEI Nº 9.430/96. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A superveniência de dispositivo legal que deixa de definir como infração a hipótese fática descrita no lançamento obriga o cancelamento da sanção punitiva anteriormente aplicada (art. 106, II, a, do CTN).

AUTO DE INFRAÇÃO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. MULTA ISOLADA. ART. 74, §17, DA LEI Nº 9.430/96. CABIMENTO.

Aplica-se a multa isolada de 50%, prescrita no §17, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, às compensações declaradas que não forem homologadas pela Administração. Entretanto, se em momento posterior for homologada parte das compensações, as respectivas penalidades devem ser canceladas proporcionalmente.

VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, por violação a princípios constitucionais.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a multa isolada para o Pedido de Ressarcimento (PER) indeferido (com fundamento no §15, do art. 74 da Lei nº 9.430/96) e para

aplicar o resultado dos processos n.º 10925.907013/2011-02 e 10925.907012/2011-50 para exonerar proporcionalmente a multa isolada aplicada para as Declarações de Compensação não homologadas (com fundamento no §17, do art. 74 da Lei n.º 9.430/96). E, por maioria de votos conhecer e negar provimento ao pleito de violação a direitos e garantias, vencidos os Conselheiros Salvador Cândido Brandão Junior, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Juciléia de Souza Lima que votaram por não conhecer o recurso voluntário neste tópico.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, José Adão Vitorino de Moraes, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Juciléia de Souza Lima e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Na origem, foram lavrados autos de infração para cobrança de multas regulamentares, por pedido de ressarcimento indeferido/indevido e declaração de compensação não homologada, capituladas, respectivamente, nos parágrafos 15 e 17 do art. 74, da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 12.249/2010.

A motivação foi a seguinte:

Os processos abaixo tratam da mesma matéria fática, divididos apenas por razões processuais em processos de ressarcimento de PIS/Pasep, COFINS e processos de auto de infração, incluindo PIS/Pasep e COFINS de cada trimestre. Por esta razão, devem ser analisados em conjunto, por trimestre.

Foram juntadas cópias dos despachos decisórios nas folhas indicadas no quadro abaixo:

	Período		Nº do proc de Ressarcimento	Fls.	Nº do proc Auto de Infração
1	3º trim 2008	PIS/Pasep-EXP	10925.907013/2011-02	207 a 252	11516.722094/2013-19
2	3º trim 2008	COFINS-EXP	10925.907012/2011-50	253 a 300	

Ainda, como consequência do indeferimento de PER e não homologação de Dcomps tratadas nos processos de ressarcimento acima e transmitidos na vigência da Lei n.º 12.249/2010, foi lavrado auto de infração para exigência de multa isolada, tratado neste processo n.º 11516.722096/2013-08.

O procedimento que ora encerramos parcialmente refere-se ao 3º trimestre-calendário do ano 2008 e exclusivamente aos lançamentos decorrentes de multa isolada devida ao indeferimento do Pedido de Ressarcimento de n.º

41046.65702.291210.1.5.098512, tratado no processo n.º 10925.907012/2011-50 e à não homologação das declarações de compensação de n.º 39776.80490.270810.1.3.089989 e 37095.73644.221110.1.7.082941, tratadas no processo n.º 10925.907013/2011-02.

Todos os demais assuntos foram tratados no processo 11516.722094/2013-19.

De acordo com cópia do Estatuto Social (fls. 147 e seguintes), a empresa BRF SA tem sede e foro na cidade de Itajaí, SC.

A empresa SADIA S.A. 20.730.099/0001-94, subsidiária integral da BRF Brasil Foods S.A. conforme estatuto social de fls. 46 e seguintes, foi incorporada pela BRF S.A. (fls. 002/009), nova denominação social de BRF BRASIL FOODS – 01.838.723/0001-27 cuja sede está localizada no município de Itajaí – SC na rua Jorge Tzachel, n.º475.

A incorporação foi oficializada pela Assembléia Geral Extraordinária da Sadia S.A. realizada em 31 de dezembro de 2012, registrada na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina em 10/01/2013.

Na ata da assembléia realizada pela SADIA S.A. (fl. 143), consta que: “... foi aprovada a incorporação da Companhia pela BRF - Brasil Foods, com a sua consequente extinção de pleno direito, sendo sucedido a título universal, nos termos da lei, em todos os seus direitos e obrigações pela BRF - Brasil Foods S.A. Passando o acervo patrimonial da Companhia para o patrimônio da BRF – Brasil Foods S.A. O estabelecimento sede, bem como as filiais da Companhia continuarão operando como filiais da BRF – Brasil Foods S.A.,...”; em outro trecho temos que: “... **Cumprir consignar que a incorporação ora aprovada não conferirá direito de retirada tendo em vista que 100% (cem por cento) das ações de emissão da SADIA são de titularidade da BRF...**” (destacamos)

**Em virtude da incorporação, caracteriza-se a responsabilidade tributária por sucessão, consoante art. 129 e 132 do Código Tributário Nacional e, no caso em tela, é aplicável a Súmula CARF n.º 47.**

A contribuinte transmitiu, na vigência da Lei n.º 12.249, de 11/06/2010, o Pedido de Ressarcimento de n.º 41046.65702.291210.1.5.098512 (fls. 179 e seguintes), em 29/12/2010, retificador de pedido anterior de n.º 35324.29901.131008.1.1.094881 (fls. 175 e seguintes), transmitido em 13/10/2008. Tal pedido de ressarcimento foi indeferido pelo despacho decisório proferido no processo n.º 10925.907012/2011-50, conforme cópia anexa a fls. 253 e seguintes.

Ainda, também na vigência Lei n.º 12.249/2010, a contribuinte transmitiu a declaração de compensação original de n.º 39776.80490.270810.1.3.089989 (fls. 203 e seguintes), em 27/08/2010 e a declaração de compensação de n.º 37095.73644.221110.1.7.082941 (fls. 193 e seguintes), em 22/11/2010, retificadora de declaração anterior de n.º 19086.85826.071108.1.3.085152 (fls. 184 e seguintes), transmitida em 07/11/2008. Tais declarações de compensação foram declaradas não homologadas pelo Despacho Decisório do processo n.º 10925.907013/2011-02 (fls. 207 e seguintes).

Assim, os Pedidos de Ressarcimento indeferidos, por força do §15, ou as declarações de compensação não homologadas, por força do §17, ambos do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, com a redação dada pelo art. 62 da Lei n.º 12.249/2010,

devem ser penalizados com multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito indeferido ou não homologado.

A Nota Técnica n.º 10-Cosit, da Coordenação Geral de Tributação, de 08/02/2011 conclui que a penalidade é aplicável nos casos de PER/Dcomp retificadores.

Isto posto, estão sendo constituídos os seguintes valores:

Tipo	Nº do Processo	Nº PERD/COMP	Data de Transmissão	VALOR	MULTA 50%
Dcomp não homologada	10925.907013/2011-02	39776.80490.270810.1.3.08-9989	27/08/2010	758.944,19	379.472,10
Dcomp não homologada	10925.907013/2011-02	37095.73644.221110.1.7.08-2941	22/11/2010	4.351.872,41	2.175.936,21
				<b>Subtotal</b>	<b>2.555.408,31</b>

PER indeferido	10925.907012/2011-50	41046.65702.291210.1.5.09-8512	29/12/2010	34.957.429,21	17.478.714,60
				<b>Subtotal</b>	<b>17.478.714,60</b>
				<b>TOTAL</b>	<b>20.034.122,91</b>

Em defesa, a empresa sustenta a inexigibilidade da multa, pois “*em se tratando do lançamento de multa isolada, resultante do indeferimento de Pedidos de Ressarcimento e de Declarações de Compensação apresentados pela Sadia S.A. e, portanto, antes da incorporação, com base no Enunciado de Súmula n.º 02, aprovado pelo Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais/Portaria CARF n.º 49/2010 a Impugnante é responsável apenas pelos tributos não recolhidos, não lhe sendo imputável a multa isolada*”.

E, alega que houve a violação dos seus direitos e garantias fundamentais.

A 2ª Turma da DRJ/JFA, acórdão n.º 09-49788, negou provimento ao apelo, com decisão assim ementada:

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.

A incorporadora responde pelo pagamento da multa de ofício decorrente de operações da sucedida.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

Não cabe ao julgador administrativo se manifestar quanto à constitucionalidade de leis.

Impugnação Improcedente

Em recurso voluntário, a empresa aduz que:

a) Não é cabível a cobrança de multa isolada por indeferimento de PER e não homologação de DCOMP, em razão de terem sido apresentadas pela empresa Sadia S/A, antes de ser incorporada pela Recorrente. Colaciona o Enunciado de Súmula n.º 2, aprovado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e publicado pela Portaria CARF n.º 49/2010 como Súmula CARF n.º 47:

*"Súmula CARF n.º 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico."*

b) A cobrança das multas isoladas afronta o direito de petição e aos princípios constitucionais da ampla defesa, contraditório, devido processo legal, proporcionalidade e razoabilidade; é desarrazoada e desproporcional, uma vez que foi aplicada antes do término do respectivo processo administrativo; e não está vinculada à comprovação de má-fé.

Esta Turma, por meio da Resolução n.º 3301-000.252, converteu o julgamento em diligência para a verificação do cabimento ou não da aplicação das multas isoladas, à luz da Súmula CARF n.º 47, determinando à unidade de origem que informasse qual era a composição societária da Sadia S/A, bem como se ambas pertenciam ao mesmo grupo econômico, nas datas em que foram protocolizados o PER e as DCOMP.

Confira-se a fundamentação:

À luz da Súmula CARF n.º 47 e acórdãos paradigmas, são cabíveis as multas isoladas em comento, desde que a sucedida (Sadia S/A) e a sucessora (Recorrente) estivessem sob controle comum ou pertencessem ao mesmo grupo econômico, nas datas em que foram cometidas as infrações, ou seja, nas datas em que foram protocolizadas as PER e as DCOMP.

Consta nos autos que o PER foi transmitido em 29/12/2010 e as DCOMP em 27/8/2010 e 22/11/2010. E que, na data em que a empresa Sadia S/A foi incorporada pela Recorrente, 31/12/2012, era sua subsidiária integral.

Contudo, não há nos autos informação acerca da composição societária da Sadia S/A e tampouco se ela e a Recorrente pertenciam ao mesmo grupo econômico, nas citadas datas das protocolizações dos PER e DCOMP.

A diligência informou que:

Atendendo ao disposto na citada Resolução do CARF, informamos o que segue:

Consta do processo a ATA de Assembleia Geral Extraordinária da SADIA S/A, realizada no dia 31 de dezembro de 2012 (fl. 143), onde deliberou-se sobre a aprovação da incorporação da Companhia pela BRF – Brasil Foods. S/A. Nesta mesma ata consta que a incorporação aprovada “*não conferirá direito de retirada tendo em vista que 100 % (cem por cento) das ações de emissão da SADIA são de titularidade da BRF*”. Vê-se, portanto, que em 31/12/2012 a BRF já detinha todo o controle acionário da SADIA.

Foram anexados ao processo alguns documentos relativos aos anos de 2009 e 2010, período que abrange as datas de apresentação do PER e das DCOMP objetos deste processo: (...)

### **DA AQUISIÇÃO**

Analisando-se o conjunto dos documentos acima, verifica-se que já em 2009 a BRF incorporou todas as ações ordinárias e preferenciais de emissão da SADIA, à exceção daquelas detidas indiretamente pela própria BRF, por meio da HFF Participações S.A, conforme se pode verificar nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras de 31 de dezembro de 2008 e 2009 no Item (a) –

Participações Societárias (fl. 416) e no Protocolo e Justificação da Incorporação das Ações de Emissão da Sadia S.A. pela BRF – Brasil Foods S.A. celebrado entre os administradores das duas companhias em 08/07/2009 – Cláusula Terceira (fl. 715). Transcrevemos parte da Nota Explicativa 1b das Demonstrações Financeiras 2009, (fl. 418) para melhor elucidar:

**“b) Combinação de negócios - Sadia**

*Em 08.07.09 foi aprovada pelos acionistas da BRF em assembléia geral extraordinária a incorporação da totalidade das 226.395.405 ações de emissão da HFF Participações S.A. (antiga controladora da Sadia) com base no seu valor econômico no montante de R\$1.482.890, mediante relação de troca de 37.637.557 novas ações ordinárias, nominativas, escriturais e sem valor nominal, de emissão da BRF, pelo preço de emissão de R\$39,40 (trinta e nove reais e quarenta centavos) por ação.*

*Em 18.08.09, na assembléia geral extraordinária da Companhia, foi aprovada a incorporação das ações ordinárias e preferenciais da Sadia, com exceção daquelas detidas indiretamente pela própria Companhia, mediante a conferência de 25.904.595 ações ordinárias e 420.650.712 preferenciais de emissão da Sadia, com base no valor econômico das referidas ações, no montante de R\$2.335.484, e a emissão de 59.390.963 novas ações ordinárias, nominativas escriturais e sem valor nominal da Companhia, pelo preço de R\$39,32 (trinta e nove reais e trinta e dois centavos) por ação. A Sadia nesta data passou a ser subsidiária integral da Companhia.”*

Destacamos, também, a Ata número 177 de Reunião Ordinária do Conselho de Administração da SADIA S.A., realizada em 24/09/2009, onde se decide pelo cancelamento do registro de companhia aberta da SADIA, em consequência da aquisição da totalidade das ações da empresa pela BRF (fls. 703):

**“8. CANCELAMENTO DO REGISTRO DE COMPANHIA ABERTA DA COMPANHIA:**

*O Conselho, por recomendação do Diretor de Relação com Investidores, decidiu aprovar o pedido de cancelamento do registro de companhia aberta da companhia, tendo em vista a incorporação da totalidade das ações de sua emissão pela BRF – Brasil Foods S.A. (direta ou indiretamente), determinando à Diretoria da companhia que tome as providências necessárias para tanto.”*

**DA ASSOCIAÇÃO DAS DUAS EMPRESAS**

As marcas Sadia e Perdigão passaram a ser as principais marcas da empresa BRF, conforme se verifica no relatório anual de 2009 (fls. 497 a 558), do qual transcrevemos um trecho, onde fica claro o fato de BRF e SADIA comporem um mesmo grupo econômico:

**“ESTRATÉGIA E OBJETIVOS**

*A associação com a Sadia em 2009 representou um dos mais importantes passos da BRF no caminho estratégico delineado pela Companhia rumo a 2020, em especial no que se refere a crescer e expandir operações de forma globalizada e ser a melhor escolha em qualquer lugar, tornando-se uma empresa de classe mundial.*

*Quando plenamente efetivada, a associação entre as duas empresas constituirá um player de dimensão global, com escala e competitividade para reforçar a posição*

*de liderança de mercado no Brasil e ampliar o potencial de expansão no mercado internacional.*

*Com esta operação, a Companhia manteve a convicção objetiva de gerar valor aos seus acionistas investindo no crescimento por aquisição e privilegiando oportunidades de negócios complementares à sua cadeia produtiva, além de acelerar o processo de internacionalização da Companhia.”*

Destacamos, também, a título de exemplo do controle que uma empresa exerce sobre a outra, Ata da 7ª/2010 Reunião Ordinária do Conselho de Administração da BRF (fl. 704), onde este autoriza a sua Diretoria Executiva a votar em assembleia de acionistas da SADIA no que se refere à incorporação de uma terceira empresa:

*“1. Autorização para a Diretoria Executiva votar na AGE extraordinária da Sadia, a ser realizada em 31/08/10, que deliberará sobre a incorporação da Empresa Big Foods – O Conselho autorizou a Diretoria Executiva a votar na Assembléia Geral Extraordinária da Sadia, a ser realizada em 31/08/10, para aprovar a incorporação da Big Foods Indústria de Produtos Alimentícios Ltda (“Big Foods”) pela Sadia, subsidiária integral da Companhia, bem como, aprovar os documentos pertinentes a incorporação: protocolo e justificação e laudo de avaliação.”*

A definição de grupo econômico encontra-se presente na IN RFB 971/2009, art.494:

*“Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria.”*

## DA ÉPOCA DAS PROTOCOLIZAÇÕES

Para comprovar que à época da apresentação do PER e das DCOMP de que trata este processo, a SADIA continuava como subsidiária integral da BRF, anexamos também as Demonstrações Financeiras (fls. 559 a 626) e Relatório Anual 2010 (fls. 627 692) do grupo. Percebe-se nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras, item 1.1 – Participações Societárias que, **em 31/12/2010, a BRF era a detentora de 100 % das ações da SADIA S/A**, continuando como sua controladora. Sendo assim, **nas datas de apresentação do PER e das DCOMP em questão as duas companhias possuíam o mesmo quadro societário, porque nesta condição já se encontravam desde agosto de 2009.**

Por fim, da leitura dos relatórios e estratégias comerciais da empresa BRF, denota-se que são efetuadas por BRF e SADIA, desde 2009, diversas operações industriais e comerciais, conjuntas e complementares, com o objetivo de atingir um mercado global por completo.

Extraído do Relatório BRF Anual 2009 (fl. 535):

### **“Marca**

*As duas principais marcas da BRF (Perdigão e Sadia) estão entre mais valorizadas do Brasil, segundo avaliação da consultoria Brand Finance. Com mais de meio século de tradição, ambas emprestam confiabilidade e valor a todas as marcas da BRF a elas associadas. A complementaridade das marcas Perdigão e Sadia exerce*

*um papel decisivo na alavancagem do processo de expansão da BRF nos mercados nacionais e internacionais.”*

Extraído do Relatório BRF Anual 2010 (fl. 639):

**“Marcas**

*Com elevado grau de reconhecimento e confiabilidade nos mercados nacional e internacional, as marcas da BRF são um dos principais pilares de sua estratégia de crescimento.*

*O portfólio é formado por marcas com posicionamento para atender a todos os perfis de consumidores - crianças, jovens e adultos - e categorias de produtos, de popular a premium, acompanhando a evolução do mercado de consumo.*

*Os destaques são Perdigão e Sadia, consideradas as mais valiosas do País no setor de alimentos, de acordo com estudo da BrandAnalytics/Millward Brown, em parceria com a revista IstoÉ Dinheiro. O levantamento teve como base informações financeiras e do mercado de capitais, além de pesquisa de mercado feita pela BrandZ que elege anualmente as marcas mais valiosas do mundo. O ranking, divulgado em 2010, revelou que o valor de Perdigão e Sadia somado passou de R\$ 1,87 bilhão em 2008 para R\$ 3,6 bilhões em 2009.”*

**CONCLUSÃO**

Sendo a BRF S.A. a empresa detentora de 100 % das ações e que exercia controle sobre a SADIA S.A. desde 2009, estão presentes os requisitos necessários, segundo os termos da IN RFB 971/2009 art. 494, para se concluir que faziam parte de um mesmo grupo econômico na época da protocolização do PER e das DCOMP objeto deste processo.

Por meio da Resolução n.º 3301-000.527, esta Turma converteu novamente o julgamento em diligência, para aguardar o julgamento dos processos n.º 10925.907013/2011-02 e 10925.907012/2011-50, que estavam pendentes de julgamento na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Isso porque, de acordo com o inciso II do §1º do art. 6º do Anexo II da Portaria n.º 343/2015, o presente processo é vinculado aos acima indicados por decorrência, pois a aplicação ou não das multas isoladas dependerá do julgamento acerca da consistência do PER e DCOMP que os instruem.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O recurso voluntário reúne os pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

Foi lavrado auto de infração em desfavor da empresa BRF S/A, para cobrança de multas isoladas (§§ 15 e 17 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96), em razão de Pedido de Ressarcimento

(PER) indeferido e Declarações de Compensação não homologadas, apresentados pela empresa Sadia S/A, sucedida por incorporação.

A análise da legislação mostra que a sucessora é responsável pelos débitos tributários da sucedida, inclusive as multas de ofício:

Os art. 129, 132 e 133 do CTN estabelecem:

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

Art. 132 – A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133 – A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

A Portaria CARF n.º 72/2017 (DOU 19/10/2017) revogou a Súmula CARF n.º 47, em vista do conflito entre a interpretação nela consolidada e a jurisprudência do STJ no julgamento do REsp n.º 923.012/MG, julgado na sistemática de recursos repetitivos, transitado em julgado desde 04/06/2013.

O STJ firmou a seguinte tese:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as **multas moratórias ou punitivas**, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, **desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão**.

Constou do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em embargos de declaração, que:

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN ao dispor: 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 a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora.

6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.

7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já 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.

8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa. (EDcl no REsp 923.012/MG, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 10/04/2013, DJe 24/04/2013.

Em seguida, foi editada pelo STJ a Súmula n.º 554:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Então, a Súmula CARF n.º 47 exigia a demonstração de que o sucessor e sucedido estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico, já a decisão do STJ consigna apenas que os fatos geradores tenham ocorrido antes do evento sucessório.

Posteriormente, foi editada a Súmula CARF n.º 113:

Súmula CARF n.º 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as **multas moratórias ou punitivas**, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.

Assim, a responsabilidade dos sucessores se estende aos créditos tributários relativos a obrigações tributárias surgidas até a data da sucessão, inclusive as multas, decorrentes de infrações fiscais praticadas pela empresa sucedida.

No caso, embora a BRF S.A. fosse a empresa detentora de 100% das ações e exercesse controle sobre a SADIA S.A. desde 2009, a incorporação se deu em 31/12/2012.

Dessa forma, tem-se que:

(i) O fato gerador ocorreu até a data da sucessão: a incorporação ocorreu em 31/12/2012, ao passo que o PER foi transmitido em 29/12/2010 e as Dcomps em 27/08/2010 e 22/11/2010, ou seja, ocorreram antes da sucessão empresarial, aplicando-se perfeitamente a Súmula CARF n.º 113.

(ii) O lançamento de ofício foi realizado após o evento sucessório 09/07/2013, o que não afasta a aplicação da multa, como o próprio enunciado da súmula esclarece em sua parte final “independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.”

**Multa isolada aplicada ao Pedido de Ressarcimento (PER) indeferido - §15, do art. 74 da Lei n.º 9.430/96**

A multa a que se referia o §15 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 - a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido - foi revogada pela Lei n.º 13.097/2015.

A conduta infracional descrita não tem mais tipificação legal, sendo caso de aplicação da retroatividade benigna prescrita no art. 106, II, a, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Logo, o lançamento da multa isolada com base no Pedido de Ressarcimento (PER) indeferido deve ser cancelado integralmente.

**Multa isolada aplicada às Declarações de Compensação não homologadas - §17, do art. 74 da Lei n.º 9.430/96**

Diferentemente do tópico anterior, a multa isolada aplicada com base no § 17 continua vigente no sistema, ainda que com a redação alterada.

Confira-se a capitulação e a alteração na redação do dispositivo:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

(...)

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei n.º 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória n.º 656, de 2014) (Vide Lei n.º 13.097, de 2015) (Revogado pela Medida Provisória n.º 668, de 2015) (Revogado pela Lei n.º 13.137, de 2015)

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014) (Vide Lei nº 13.097, de 2015) (Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 2015) (Revogado pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 17. Aplica-se a multa prevista no § 15, também, sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

Observa-se que o § 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 teve a redação alterada, mas não houve revogação. A redação alterada se deu em função da revogação dos §§ 15 e 16 que tratavam da multa isolada incidente sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. A aplicação da multa isolada de 50% foi mantida apenas nos casos de não homologação de compensação, com a substituição de “crédito” por “débito”, que é efetivamente o valor indevidamente compensado e que deverá ser a base de cálculo da multa isolada.

Entendo que tal modificação não interfere no deslinde do presente processo, pois o auto de infração foi lavrado com base no valor não coberto pelos créditos reconhecidos e não sobre o crédito pleiteado nas DCOMPS.

Entretanto, os valores de crédito suplementar reconhecidos nos processos de compensação - processos nº 10925.907013/201102 e 10925.907012/2011-50 - têm repercussão no presente, já que a base de cálculo da multa é de 50% do valor indevidamente compensado. O reconhecimento de crédito suplementar diminui o total dos débitos objeto das compensações não homologadas.

Os processos têm objetos distintos: a imposição de multa por não homologação da compensação e a análise da legitimidade e quantificação do crédito pleiteado (processos de compensação). Contudo, têm relação total de prejudicialidade, dessa forma há de se aplicar o resultado dos processos de crédito e reduzir proporcionalmente a base de cálculo da multa em razão do reconhecimento a maior de crédito.

Por conseguinte, cancela-se parcialmente a multa isolada, de acordo com os deferimentos estampados nos acórdãos:

**Processo nº 10925.907013/2011-02**

**Acórdão nº 3403-003.551**

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso em análise: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel, assim especificados pela empresa.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.**

O crédito presumido de que trata o artigo 8º, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º da Lei no 10.637/2002, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

**ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**Acórdão n.º 9303-007.107****CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE.**

Em atenção à sessão de julgamento, cabe refletir, em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF/2015 - Portaria MF 343/2015, o posicionamento adotado pela maioria dos conselheiros em relação ao conceito de insumos. Sendo assim, reflito que consideraram como insumos os bens e serviços utilizados diretamente na fabricação do produto destinado à venda - adotando a tese mais restrita ao conceito de insumo, e não a tese intermediária - critério da essencialidade.

**PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO. HEXANO, ÓLEO DE XISTO, GLP. LENHA E DIESEL.**

Cabe a constituição de crédito das contribuições os gastos com: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel. **PIS/PASEP. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO. INDUMENTÁRIAS.**

Cabe a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com indumentária (vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para a indumentária de seus empregados, na atividade produtiva da empresa), vez ser obrigatória nos ramos da agroindústria, nos termos das normas editadas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA e pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde. Portarias 326/97 e 368/97.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI Nº 10.925/04.**

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/03 em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

**Processo n.º 10925.907012/2011-50****Acórdão n.º 3403-003.550****NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

O conceito de insumo na legislação referente à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos, no caso em análise: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel, assim especificados pela empresa.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTA. PRODUTO.**

O crédito presumido de que trata o artigo 8o, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2o da Lei no 10.833/2003, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não do insumo que aplica para obtê-lo.

ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO. SÚMULA CARF N. 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

#### **Acórdão n.º 9303-007.106**

CONCEITO DE INSUMOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Em atenção à sessão de julgamento, cabe refletir, em respeito ao art. 63, § 8º, do RICARF/2015 - Portaria MF 343/2015, o posicionamento adotado pela maioria dos conselheiros em relação ao conceito de insumos. Sendo assim, reflito que consideraram como insumos os bens e serviços utilizados diretamente na fabricação do produto destinado à venda - adotando a tese mais restrita ao conceito de insumo, e não a tese intermediária - critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAIS DE LIMPEZA, DESINFECÇÃO E HIGIENIZAÇÃO. HEXANO, ÓLEO DE XISTO, GLP. LENHA E DIESEL.

Cabe a constituição de crédito das contribuições os gastos com: (a) materiais de limpeza, desinfecção e higienização; e (b) hexano, óleo de xisto, GLP, lenha e diesel.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DIREITO AO CRÉDITO. INDUMENTÁRIAS.

Cabe a constituição de crédito das contribuições os gastos com indumentária (vestimentas, calçados, luvas, capacetes e outros itens para a indumentária de seus empregados, na atividade produtiva da empresa), vez serem obrigatórias nos ramos da agroindústria, nos termos das normas editadas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA e pela Secretaria de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde. Portarias 326/97 e 368/97.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI N.º 10.925/04.

O crédito presumido de que trata o artigo 8º da Lei 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei 10.833/03 em função da natureza do produto a que a agroindústria dá saída, e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

### **Violação a direitos e garantias**

A alegação de violação a princípios constitucionais implica em análise de inconstitucionalidade, o que esbarra no comando da Súmula CARF n.º 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

No tocante à aplicação da multa apenas na hipótese de comprovação da má-fé da Recorrente, basta observar o art. 136, do CTN, para negar provimento ao argumento:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, 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.

### **Conclusão**

Do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar integralmente a multa isolada para o Pedido de Ressarcimento (PER) indeferido (com fundamento no §15, do art. 74 da Lei n.º 9.430/96) e para aplicar o resultado dos processos n.º 10925.907013/2011-02 e 10925.907012/2011-50 para exonerar proporcionalmente a multa isolada aplicada para as Declarações de Compensação não homologadas (com fundamento no §17, do art. 74 da Lei n.º 9.430/96).

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora