



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA**

**Processo nº** 13502.000145/2004-33  
**Recurso nº** 148.682 Voluntário  
**Matéria** PIS  
**Acórdão nº** 202-19.436  
**Sessão de** 05 de novembro de 2008  
**Recorrente** BRASKEM S/A  
**Recorrida** DRJ em Salvador - BA

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 19 / 12 / 08  
Ivana Cláudia Silva Castro ✓  
Mat. Siape 92136

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999

**PRELIMINARES DE NULIDADE: DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.**

Não procede a alegação de nulidade do auto de infração quando preenchidos todos os requisitos expressos em lei, permitindo o contraditório e à ampla defesa da contribuinte.

**PROVAS.**

Há de se manter a decisão recorrida quando não comprovado existir duplicidade de recolhimentos.

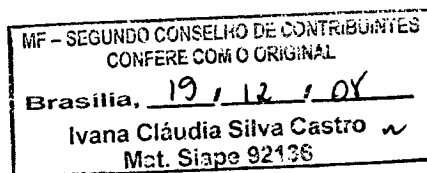
**DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRAZO. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. EXTENSÃO ADMINISTRATIVA.**

Ao julgar os Recursos Extraordinários nºs 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, em 11/06/2008, e ao fixar os efeitos modulatórios da referida decisão, o pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Assim, a teor do disposto no art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente às eventuais diferenças de PIS extingue-se em cinco anos, contados da data de ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

**SUCESSÃO. MULTA.**

Tributo e multa não se confundem, tendo em vista que esta tem o 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. A responsabilidade não se presume, deve ser expressa.

**SELIC. SÚMULA Nº3, DO 2º CC.**



É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, para excluir do lançamento os períodos de apuração encerrados até fevereiro de 1999, em razão da decadência; II) por maioria de votos, para excluir a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero, Carlos Alberto Donassolo (Suplente) e Antonio Carlos Atulim. Fez sustentação oral o Dr. Luiz Romano, OAB/DF nº 14.303, advogado da recorrente.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Ivan Allegretti (Suplente), Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso e Domingos de Sá Filho.

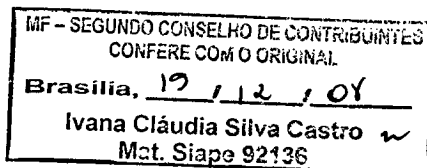
## Relatório

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração exigindo-lhe a Contribuição para Programa de Integração Social - PIS, no período de apuração de 01/01/1999 a 31/12/1999.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, a seguir, em parte, o relatório que compõe a decisão recorrida:

*“Trata-se de Auto de Infração (fls. 5/11) lavrado contra a contribuinte acima identificada, que pretende a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, relativa aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 1999.*

*O enquadramento legal do lançamento está arrolado à folha 7 no tocante ao tributo, à folha 10 para a multa de ofício e à folha 11 para os juros de mora.*



*O autuante informa à folha 6 que o lançamento de ofício refere-se ao trabalho desenvolvido junto à empresa Nitrocarbono S/A, incorporada pela Braskem S/A em 31 de março de 2003. Informa ainda que a empresa impetrara o Mandado de Segurança nº 1999.33.00.6452-3 pedindo o afastamento da aplicação dos dispositivos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que alargou a base de cálculo do PIS. A segurança foi concedida em primeira instância, porém o Tribunal Regional Federal reformou a decisão. Assim, à época do lançamento a fiscalizada não estava amparada por medida judicial válida, sendo que aguardava decisão do Supremo Tribunal Federal quanto ao Recurso Extraordinário nº 379280 interposto.*

*Portanto, durante o procedimento de fiscalização, o auditor, aplicando os dispositivos da Lei 9.718/98, apurou a base de cálculo do PIS com base na escrituração contábil (Balancetes e Livro Razão) e constatou divergências entre estes valores encontrados e os valores declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, procedendo ao lançamento de ofício das diferenças a maior, com os devidos acréscimos legais (multa de ofício e juros de mora).*

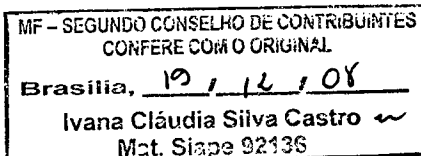
*Os valores apurados pela Fiscalização constam do próprio Auto de Infração, discriminados mês a mês, de janeiro a dezembro de 1999, e as bases de cálculo foram levantadas conforme a Planilha à folha 14 (Base de Cálculo de PIS/Cofins da Nitrocarbono – Ano base 1999). Cópia da escrita contábil do contribuinte utilizada na confecção da Planilha encontra-se às folhas 47/116, além de demonstrativos fornecidos pelo contribuinte às fls. 28, 37, 41 e 42.*

*Cientificada da exigência fiscal em 31/02/2004, a autuada apresenta em 30/04/2004 a Impugnação de folhas 118/162, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:*

- Os fatos geradores ocorridos até março de 1999 já teriam sido fulminados pela decadência;*
- O Auto de Infração é nulo, uma vez que falta clareza à identificação e descrição dos fatos;*
- A inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 no tocante à base de cálculo está sendo discutida judicialmente;*
- Contas de despesa foram tratadas como de receita, devendo ser excluídas;*
- Descontos obtidos e concedidos devem ser excluídos;*
- Existem diferenças entre o resultado contábil e o resultado utilizado para apuração fiscal por conta de operações de pré-faturamento;*
- O crédito presumido de IPI e o crédito-prêmio de IPI não podem compor a base de cálculo do PIS;*
- Ressarcimento de sinistro não pode ser tido como ingresso de receitas;*

J

P



- *Os dividendos recebidos de outro investimento deveriam ter sido excluídos da receita bruta;*
- *Varição cambial positiva não pode ser confundida com receita;*
- *A Lei nº 9.718/98 padece de ilegalidade e inconstitucionalidade;*
- *A contribuição para o PIS encontra seu respaldo constitucional no artigo 239 da Constituição Federal de 1988, autorizando a incidência da contribuição apenas sobre o faturamento;*
- *A incidência de juros de mora, enquanto a exigibilidade do crédito esteve suspensa por decisão judicial seria injusta e ilegal;*
- *A multa de ofício de 75% é desproporcional à infração, devendo ser cancelada;*
- *A taxa Selic não pode ser aplicada a créditos tributários;*
- *Sucessora por incorporação não pode ser responsável por multa decorrente de atos da incorporada.*

*Em 04/07/2006, antes do julgamento administrativo por esta DRJ, o contribuinte juntou ao processo documentos informando o trânsito em julgado de sua ação judicial (fls. 199/279), com a decisão final do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º, da lei nº 9.718/98.”*

Por meio do Acórdão DRJ/SDR nº 15-13.236, de 24 de julho de 2007, os Membros da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador - BA decidiram, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento. A Ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

**“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de Apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999*

**AÇÃO JUDICIAL. COISA JULGADA.** *Afastado pelo STF, em ação proposta pela contribuinte, dispositivo da Lei 9.718, de 1998, que alargava a base de cálculo da contribuição para o PIS, exonera-se o lançamento feito em razão desse alargamento. Incabível qualquer pretensão de alteração do que foi decidido em sentença judicial transitada em julgado.*

**FALTA DE RECOLHIMENTO.** *Constatado no procedimento fiscal que o contribuinte deixou de recolher, parcial ou integralmente, a contribuição para o PIS, é de se efetuar, por ato próprio da Administração Fiscal, o lançamento das diferenças apuradas.*

**DECADÊNCIA.** *O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário relativo à contribuição para o PIS é de dez anos.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999*

*AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Incabível a argüição de nulidade do Auto de Infração, quando se verifica que foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação vigente.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.*

*IMPUGNAÇÃO. PROVAS. A impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta e os pontos de discordância, e apresentar as razões e provas que possuir.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/1999*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contrair as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.*

*MULTA DE OFÍCIO. Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração a dispositivo legal detectado pela administração em exercício regular da ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.*

*SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. A responsabilidade da sucessora por infração cometida pela empresa incorporadora inclui a multa de ofício, ainda que apurada após a sucessão.*

*Lançamento Procedente em Parte”.*

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresentou recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente, alega:

(i) afronta aos arts. 7º do Decreto nº 70.235/72 e 3º da IN SRF nº 94/97 quando a recorrente deixou de ser intimada a prestar esclarecimentos sobre as falhas detectadas pela fiscalização;

(ii) ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, por ter deixado o auto de infração de descrever de forma clara e precisa a infração praticada;

(iii) decadência do direito de lançar para os períodos anteriores a março/1999, não sendo aplicável ao caso o prazo decadencial previsto na Lei nº 8.212/91;

(iv) não houve falta de recolhimento, somente descompasso momentâneo entre o resultado contábil e o utilizado para fins fiscais, em razão de adotar o procedimento de “pré-

faturamento”, o que não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco. A manutenção do auto resultaria em dupla tributação, visto que o PIS foi regularmente recolhido em momento anterior;

(v) a recorrente, na condição de incorporadora, não responde pelas penalidades aplicadas à sociedade incorporada;

(vi) a multa de ofício, no percentual de 75%, é excessiva e extrapola os limites da razoabilidade, devendo ser reduzida;

(vii) a taxa Selic não é aplicável aos créditos tributários;

(viii) atualização da multa de ofício.

Por fim, requer a total improcedência do auto de infração.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme relatado, o auto de infração foi parcialmente confirmado pela DRJ em Salvador - BA e, nessa parte, apresentou recurso voluntário a contribuinte sob as seguintes argumentações:

### 1) Preliminarmente:

#### (i) Nulidade por:

a) afronta aos arts. 7º do Decreto nº 70.235/72 e 3º da IN SRF nº 94/97 quando a recorrente deixou de ser intimada a prestar esclarecimentos sobre as falhas detectadas pela fiscalização;

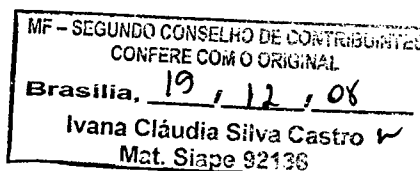
b) ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, por ter deixado o auto de infração de descrever de forma clara e precisa a infração praticada

#### (ii) Decadência (preliminar de mérito):

o direito de lançar para os períodos anteriores a março/1999 teria decaído, não sendo aplicável ao caso o prazo decadencial previsto na Lei nº 8.212/91;

### 2) No mérito:

(i) não houve falta de recolhimento, somente descompasso momentâneo entre o resultado contábil e o utilizado para fins fiscais, em razão de adotar o procedimento de “pré-faturamento”, o que não trouxe qualquer prejuízo ao



Fisco. A manutenção do auto resultaria em dupla tributação, visto que o PIS foi regularmente recolhido em momento anterior;

(ii) a recorrente, na condição de incorporadora, não responde pelas penalidades aplicadas à sociedade incorporada;

(iii) a multa de ofício, no percentual de 75%, é excessiva e extrapola os limites da razoabilidade, devendo ser reduzida, e a taxa Selic não é aplicável aos créditos tributários;

(iv) atualização da multa de ofício.

Passo à análise.

1) PRELIMINAR

(i) Nulidade

A Instrução Normativa nº 94/97 regia a revisão sistemática das declarações apresentadas pelos contribuintes por meio de malhas. No art. 3º, há comando para que o AFTN responsável pela revisão intime o contribuinte a prestar esclarecimentos sobre qualquer falha detectada, e é sob esse argumento que a contribuinte alega ser nulo o auto de infração.

Em primeiro lugar, o presente lançamento não se deriva de revisão de declarações por meio de malha, mas de procedimento fiscal, executado por meio de mandado (MPF de fl. 01), cuja legislação de regência era a Portaria SRF nº 3.007/2001.

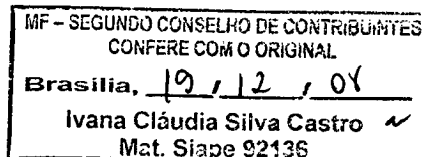
Assim, muito embora durante um procedimento fiscal haja também a análise das declarações prestadas pela contribuinte durante o período fiscalizado, este é um procedimento muito mais complexo, disciplinado por legislação própria.

De toda forma, o que se verifica dos autos (fls. 01 a 117), é que o auditor procedeu a várias intimações com o objetivo de coletar informações e elementos que entendeu necessários e suficientes para instrução processual e posterior lavratura do auto de infração, dando à contribuinte oportunidade de se manifestar a respeito da fiscalização realizada, da qual tinha pleno conhecimento, tendo em vista que o Mandado de Procedimento Fiscal apontou os tributos e períodos fiscalizados.

E mais, a própria contribuinte alega que entregou notas fiscais que demonstravam a tal operação de pré-faturamento que realizava e que causava o “descompasso” momentâneo, não havendo, portanto, que se falar em desrespeito ao contraditório e à ampla defesa.

O fato de a contribuinte não concordar com as conclusões do auditor fiscal não tornam o ato nulo, mas tão-somente impugnável. Aliás, o direito à impugnação é legalmente conferido à contribuinte justamente para que possa se contrapor às conclusões da fiscalização, momento em que terá oportunidade de fazer prova do eventual equívoco do lançamento.

Vê-se que é ato totalmente diferente do auto de infração eletrônico, que, não raras vezes, voto pelo seu cancelamento, em face da ausência de formalidades. Isso porque, naquele, a revisão eletrônica das declarações da contribuinte é feita sem seu conhecimento, e



realmente não se lhe dá a oportunidade para demonstrar eventual erro que possa ter cometido antes da concretização do lançamento.

Alega, ainda, que o ato é nulo por ter descumprido um dos requisitos obrigatórios do auto de infração, previsto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, qual seja, a descrição do fato.

Também não merece guarida essa alegação da contribuinte, isso porque além de constar do auto de infração (fl. 07) o enquadramento legal infringido, à fl. 06, o auditor fiscal descreve exatamente o que o levou a proceder à autuação, ou seja, sua motivação. Inclusive, é na descrição que está registrado que a base de cálculo foi encontrada com base na própria escrituração comercial da contribuinte, não havendo respaldo para a afirmação de que não se sabe quais os métodos empregados pela fiscalização para chegar ao valor da base de cálculo do PIS.

A contraposição a essa afirmação é o fato de que a contribuinte foi plenamente capaz de apontar os valores que entendia não fazer parte da base de cálculo encontrada pela fiscalização, em razão da inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

Desta forma, não procede a alegação de nulidade uma vez que o auto de infração preenche todos os requisitos expressos em lei, também não se configurando a ofensa ao contraditório e à ampla defesa.

#### (ii) Decadência – prejudicial de mérito

O auto de infração foi cientificado à contribuinte em **31/03/2004** e diz respeito aos fatos geradores de **janeiro a dezembro de 1999**. Cabe ressaltar que o lançamento se deu em razão de diferenças das bases de cálculo declaradas em DCTF e aquelas encontradas pelo auditor fiscal, ou seja, houve a antecipação do pagamento da contribuição.

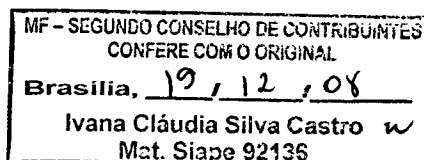
Muito embora esta Conselheira tenha sempre defendido de que a Lei nº 8.212/91 não se aplica às contribuições sociais (Cofins e PIS) por não ter tratado do lançamento por homologação, o certo é que tal discussão perde aqui sentido, em razão do julgamento ocorrido pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nºs 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626, na sessão de 11/06/2008, em que declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91.<sup>1</sup>

Na mesma data da declaração de inconstitucionalidade, o STF editou a Súmula Vinculante nº 8 (DOU de 20/06/2008) com o seguinte teor:

*“São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

A respeito das súmulas vinculantes, dispõe o art. 103-A da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

<sup>1</sup> Ao fixar os efeitos modulatórios da referida decisão, na sessão de 12/06/2008, o STF determinou que a decisão só não se aplica aos casos em que houve pagamento sem contestação ou que não tenha sido objeto de pedido de restituição protocolizado até a data da decisão, ou seja, até 11/06/2008.



*“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).*

*§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.*

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.”*

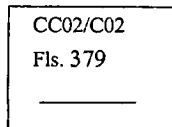
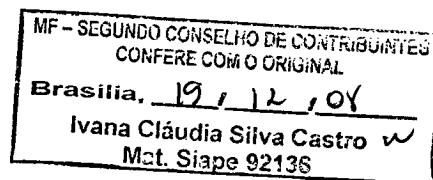
Desta forma, independentemente das disposições do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, a decadência de todas as contribuições sociais deve ser apreciada com fulcro nas regras estatuídas pela Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional – CTN.

Resta apreciar se a contagem se verificará pela regra do art. 150, § 4º ou do art. 173 do CTN, porque a matéria não é pacífica, comportando divergências entre os Membros desta Eg. Câmara.

O Código Tributário Nacional define nos arts. 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento: por declaração, a de ofício e por homologação. No que respeita à decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no art. 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no art. 150. Penso razoável se dizer que a distinção do Código no tratamento dessas modalidades deve-se ao maior ou menor conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária pela autoridade administrativa. Enquanto no lançamento por homologação a ocorrência do fato gerador é conhecida de imediato pela antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte, no de ofício, o fato só vem a ser conhecido após a iniciativa do Fisco.

Neste ponto, desejo registrar ter mudado o meu entendimento manifestado anteriormente nesta Câmara, ao defender que independentemente de ter ocorrido pagamento “em se tratando de tributo, cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral estatuída no art. 173 do CTN, para encontrar respaldo no § 4º do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador” .

9



Sigo, atualmente, a corrente doutrinária do Superior Tribunal de Justiça, que já fixou entendimento no sentido de que: (i) em havendo a antecipação de pagamento, a regra a ser aplicada é a estabelecida pelo § 4º do art. 150 do CTN, no qual a contagem do prazo se inicia na data da ocorrência do fato gerador; e (ii) caso se trate de ausência de pagamento, aplica-se a regra contida no art. 173, I, do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial o primeiro dia do exercício financeiro seguinte ao nascimento da obrigação tributária. Seguem exemplos:

*"1) AgRg no Ag 933835 / SP – Ministro JOSÉ DELGADO – 1ª Turma*

*Julgado em 06/05/2008*

*PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO REGIMENTAL.*

*FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. INCIDÊNCIA. DECADÊNCIA.*

*TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INCIDÊNCIA DO ARTIGO 173, I, DO CTN.*

*PRECEDENTES.*

*(...)*

*2. Nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo pagamento antecipado pelo contribuinte não ocorre, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, em relação ao prazo para a constituição do crédito tributário. Precedentes.*

*3. Agravo regimental não-provido."*

*"2) AgRg no Ag 939714 / RS – Ministra ELIANA CALMON – 2ª Turma*

*Julgado em 12/02/2008*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN) – NULIDADE ABSOLUTA – CONHECIMENTO EX OFFICIO – LIMITES DO RECURSO ESPECIAL.*

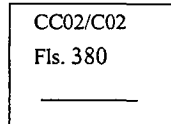
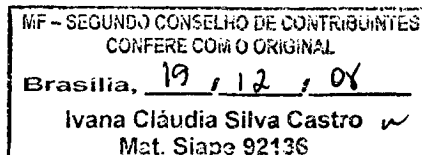
*(...)*

*4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.*

*Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.*

*5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.*

*6. Crédito tributário fulminado pela decadência, nos termos do art.*



156, V do CTN.

(...)

8. *Agravo regimental provido para prover em parte o recurso especial e reconhecer, de ofício, a decadência.*"

No presente caso, considerando que houve a antecipação do pagamento, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente às eventuais diferenças de PIS rege-se pelo art. 150, § 4º, do CTN<sup>2</sup>.

Como a inércia da Fazenda Pública homologa tacitamente o lançamento e extingue definitivamente o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º), o que não se tem notícia nos autos, entendo decadente o direito da Fazenda Nacional de constituir o crédito tributário relativamente ao PIS para os fatos geradores anteriores a 03/1999, porque a ciência do auto de infração se verificou em 31/03/2004 (fl. 05).

## 2) MÉRITO

(i) não houve falta de recolhimento, somente descompasso momentâneo entre o resultado contábil e o utilizado para fins fiscais em razão de adotar o procedimento de "pré-faturamento".

Consta da decisão recorrida (fl. 291) o que a seguir transcrevo:

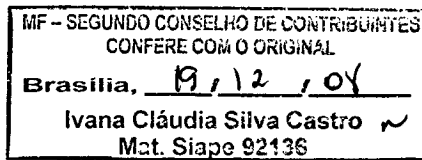
"(...)

*Também não há esclarecimentos a respeito das datas desses eventos. Tome-se como exemplo a nota nº 193, relacionada à folha 37 e citada na Impugnação: teria sido pré-faturada em 01/03/1999 e faturada em 09/03/1999. Não há como essa operação interferir na apuração do PIS nos meses de setembro a dezembro.*

*Além do mais, com base nas informações fornecidas, não há como se vislumbrar a aventada dupla tributação. Ainda que se tomasse como comprovados os valores de pré-faturamento informados pela impugnante em seu demonstrativo (fl. 194), o que se admite aqui apenas para argumentar, ainda assim não se poderia dizer que a contribuinte estaria sendo cobrada do PIS além da conta, isto é, sendo cobrada duas vezes sobre a mesma parcela da base de cálculo.*

*Por exemplo, pegue-se o valor de R\$54.529,78 que a Impugnante gostaria de ver excluída do faturamento do mês de setembro de 1999. A impugnante deixa de indicar em quais meses esses valores foram oferecidos à tributação. Afinal, da descrição dada para a operação de pré-faturamento, o que teria ocorrido à época seria apenas um "descompasso" entre as escriturações contábil e fiscal. Não consta da impugnação documentos que permitam concluir que o tal pré-faturamento tenha implicado em dupla tributação.*

<sup>2</sup> "Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".



*Repise-se que, conforme a planilha anexa ao Auto de Infração (fl.14), em todos os meses de 1999 o valor escriturado do faturamento é superior ao valor declarado em DCTF, com a única exceção do mês de abril, onde há praticamente uma coincidência de valores.*

*Apesar de citar na Impugnação as sete notas fiscais que supostamente embasariam suas alegações, cópias de tais notas fiscais não se encontram nos autos do processo, nem mesmo anexadas à impugnação. Se a contribuinte acreditava haver erro na autuação, deveria ter anexado à Impugnação documentos que evidenciassem a existência desse erro. O documento anexado limita-se ao Demonstrativo das Diferenças de Base de Cálculo já mencionado. Logo, as alegações apresentadas pela contribuinte carecem de maior embasamento para serem consideradas no julgamento do mérito. Dissociadas de provas materiais que as sustentem, tornam-se desprovidas de fundamentos ou razões de direito.*

*(...)”.*

Muito embora a recorrente se reporte na defesa às sete notas fiscais (Docs nºs 4 a 10), é preciso salientar que apenas a análise das notas sem a correspondente ligação entre registro e demais dados contábeis, torna-se inviável a análise do alegado pela autuada. Faltou, no entender desta Conselheira, a demonstração precisa do requerido pela recorrente. É importante ressaltar que os valores de faturamento mensal, transportados para planilha do auto de infração (fl. 14) foram apurados a partir dos valores escriturados nos livros contábeis da empresa, e mais, informados pela própria interessada à fiscalização, conforme comunicado e planilha às fls. 27/28. Assim, caberia exclusivamente à recorrente ter precisamente comprovando (fl. 340) “o mero descompasso entre o resultado contábil e o resultado utilizado para a apuração fiscal”. Afinal, pelas regras do processo administrativo fiscal, quem alega deve provar e não transferir o encargo da prova à outra parte.

Há de se manter a decisão recorrida quando não comprovado inexistir duplicidade de recolhimentos. Em não havendo a clara vinculação na contabilidade com a realidade fiscal, não há como se assegurar que a fiscalização esteja equivocada.

(ii) Penalidades aplicadas à sociedade incorporada;

A ciência do auto de infração verificou-se em 31/03/2004. Consta do auto de infração (fl. 06) que (sic) “Este lançamento de Ofício refere-se ao trabalho desenvolvido junto à empresa NITROCARBONO S/A, CNPJ 13.558.218/0001-08, incorporada pela BRASKEM S/A, CNPJ 42.150.391/0001-70, em 31 de março de 2003”.

O início da fiscalização se deu em 23/04/2003 para os tributos: IRPJ, PIS e Cofins, posteriormente a incorporação ocorrida. No caso do PIS, o período fiscalizado abrangeu os períodos 02/1999 a 03/2003. O período lançado no auto de infração compreendeu as datas de 01/01/1999 a 31/12/1999.

Consta também do auto de infração (fl.06) tratar-se de “DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO”.

No geral, entende-se como sendo o responsável tributário a pessoa entre a Fazenda e o credor tributário. É a pessoa obrigada a pagar a dívida tributária, com direito a

exigir do devedor principal o reembolso do valor pago. Concretamente, em razão das características próprias da responsabilidade tributária – acessoriedade e subsidiariedade, se qualifica a responsabilidade tributária como uma garantia do crédito tributário. Garantia pessoal conferida ao credor, tal como se fosse uma fiança.

O CTN reserva um capítulo específico à responsabilidade tributária (Capítulo V), dentre os inseridos no título da obrigação tributária. Composto pelos arts. 128 a 138, pode ser dividido em três partes: A primeira envolve uma disposição geral (art. 128), que em verdade dispõe mais especificamente sobre a responsabilidade por substituição tributária ou responsabilidade originária, em que o substituto é eleito em lugar do contribuinte de antemão, antes da ocorrência do fato jurídico tributário, nos termos em que a lei estabelecer; a segunda trata da responsabilidade tributária por transferência ou supletiva<sup>3</sup>, relativa aos sucessores (arts. 129 a 133) e aos terceiros enumerados no art. 134 do CTN, em que os responsáveis somente assumem a responsabilidade tributária em virtude de fatos posteriores ao surgimento da obrigação tributária; a última se refere à responsabilidade por infrações, tratadas nos arts. 136 a 138.

Interessa, na presente análise, a responsabilidade tributária por transferência, enquadrada como sujeição passiva indireta, regulada pelos arts. 129 a 135 do CTN. Mais especificamente a responsabilidade dos assim chamados sucessores (art. 132). No caso específico, a figura da incorporação.

Nesse contexto, é de suma importância transcrever o disposto no art. 132 assim redigido:

*“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.*

(..).”

Uma primeira conclusão, não sujeita a contestação, quer doutrinária ou jurisprudencial, é a de que o “tributo” será sempre devido pela pessoa jurídica que resultar de incorporação. Isto porque a lei assim expressamente o diz.

O CTN construiu sua sistematização em torno do art.3º, o qual define o tributo como: “*uma prestação pecuniária compulsória, em moeda (...), que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei...*”. É importante ressaltar, pela própria dicção legal, o que não é tributo, ou seja: tributo não é sanção decorrente de ato ilícito. Em conseqüente, toda vez que o contribuinte efetuar um pagamento aos cofres públicos por ter cometido um ilícito, tal prestação não constitui tributo, mas multa. E multa não é tributo.

Por outro lado, a *contrariu sensu*, caberia a indagação de saber como o legislador, contrariando o art. 3º do CTN, classifica a penalidade pecuniária como uma espécie de obrigação tributária. Isto porque, o § 3º do art. 113 do CTN, ao dizer que “*a obrigação*

<sup>3</sup> A nomenclatura responsabilidade tributária **originária e supletiva** é adotada por Ives Gandra da Silva MARTINS, in Ives Gandra da Silva MARTINS, **Responsabilidade Tributária - Caderno de Pesquisas Tributária**, v. 5, São Paulo, Resenha Tributária/Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1990, p. 14.

*acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”* traz de forma contraditória o disposto na regra principal estabelecida pelo art. 3º. Em outras palavras, o art. 3º descarta a sanção como tributo para, depois, o art. 113, § 3º, do CTN transformar a pena pecuniária advinda da inobservância de uma obrigação legal, em obrigação tributária. Nesse embate, esta Conselheira fica na sistematização construída pelo art. 3º do CTN, regra matriz do ordenamento básico do próprio código tributário.

A incorporação é de direito a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra sociedade. Em consequência dessa absorção extingue-se a sociedade incorporada, sucedendo-lhe, em todos os direitos e obrigações, a sociedade incorporadora.

Historicamente, a incorporação apresentava como fundamento legal o art. 152 do Decreto-Lei nº 2.627/40: *“Art. 152. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações”*.

Posteriormente, o conceito de incorporação foi repetido pelo art. 227 da lei das S/A: *“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”*. O atual Código Civil dispõe sobre a incorporação no seu art. 1.116, assim redigido: *“Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la na forma estabelecida para os respectivos tipos”*.

A operação de incorporação pode ser realizada entre sociedades que tenham controle societário comum (dentro do mesmo grupo econômico) ou que não tenham vínculo algum, como é o caso dos autos.

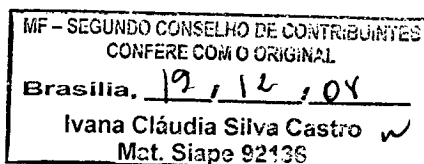
Tenho consciência de que, nos dias atuais, o estudo da ciência do direito tem demonstrado a insuficiência do elemento literal na interpretação das normas jurídicas. O elemento literal é insuficiente não apenas porque não nos conduz ao significado adequado da norma, mas porque pode nos conduzir a resultado outro, inteiramente dissociado da realidade. Mas não podemos nos olvidar que em matéria de responsabilidade, esta, *“a responsabilidade”* não se presume, deve ser expressa. Se não há previsão, responsabilidade não há. Nesse sentido, cabe ainda lembrar o fato de os doutrinadores terem preconizado o uso da analogia como meio de integração normativa quando favoreça ao acusado, assim como a denominada interpretação extensiva das normas, também apenas em favor do acusado<sup>4</sup>.

Registre-se que o Supremo Tribunal Federal - STF, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou:

*“a propósito de sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ nº 80, pp. 104/113).”*

Por oportuno, cite-se a decisão do STF no RE nº 90.834-MG, cuja ementa está assim redigida:

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado, em Extinção do crédito e Extinção da Punibilidade nos crimes Contra a Ordem Pública. Revista Dialética de Direito Tributário, 137, p.65.



“ - Ementa: Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem o 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.”

Em se tratando de responsabilidade tributária, as expressões utilizadas no CTN, numa interpretação literal, devem ser lidas como se referindo aos seguintes valores <sup>5</sup>:

- “crédito tributário” engloba todos os valores concernentes à obrigação tributária: além do valor do tributo (principal), o dos juros e o das penalidades (multa de mora ou de ofício);
- “tributo” quer dizer valor principal, com inclusão dos juros de mora (mas não das penalidades), se o recolhimento for efetivado após o prazo de vencimento (os juros são aplicados em decorrência da mora, simplesmente, não se confundindo com penalidade) e;
- “penalidade” refere-se à multa de ofício ou à multa de mora (uma ou outra), embora saibamos que outras penas, como a de apreensão e perdimento de mercadoria também são utilizadas, em menor grau.

De forma didática, confira-se especificamente as expressões utilizadas no Código Tributário Nacional, pelo legislador:

os arts. 128, 129, 130, 135 – CTN → crédito tributário;

os arts. 131, 132 e 133 – CTN → Tributo;

o art.134 – CTN → “penalidades de caráter moratório”.

Em se tratando de imposição de multa, imprescindível a obediência ao princípio da legalidade e o da tipicidade, que se completam como instrumento de defesa da liberdade humana. Onde o legislador não faz referência, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Feitas as considerações acima, pode-se dizer que, como regra geral, a denominação “*tributo*” inserida no art. 132 do CTN não é extensiva à multa.

Há de se observar haver hipóteses em que o sucessor responde ou não pela multa. Para tanto, importante se dividir a matéria em três tópicos:

*i- créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, as dívidas fiscais anteriores à sucessão;*

*ii- créditos tributários em curso de constituição, ou melhor, as dívidas fiscais que estavam sendo apuradas ou lançadas no momento da sucessão; e*

<sup>5</sup> Assis, Emanuel D., Responsabilidade dos Sócios e Administradores de Empresas (2006)

*iii- créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão."*

Interessa-nos o grupo (iii) porque o início da fiscalização é posterior à incorporação. Neste grupo estão representados os créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão.

A jurisprudência dos tribunais superiores e de parte dos acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, na interpretação do art. 132 do CTN, é pacífica no sentido de que a transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada (constituída) antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora<sup>6</sup>. Como pré-mencionado, não é o caso ora analisado, porque o início da fiscalização é posterior à incorporação.

Necessário, para o exame da questão, verificar se o débito posteriormente constituído encontrava-se, por ocasião da fiscalização, declarado em DCTF ou DIPJ. Vale dizer, em se tratando de valor previamente declarado, há de se entender que o mesmo fazia parte do patrimônio da sucedida (dívida). A declaração se constitui em confissão de dívida, importando em uma diminuição do valor do patrimônio. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ se refere à multa de mora, quando textualmente menciona "débito declarado". Claro está que, em se tratando de débito declarado, somente será possível a cobrança de multa de mora, e não a de ofício, atualmente de 75% para os tributos federais<sup>7</sup>.

A título de exemplo, veja ementa de uma das decisões do STJ:

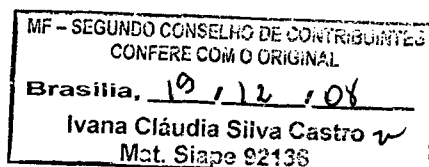
**"TRIBUTÁRIO. RE. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. CDA. APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.**

(...)

*3. Na expressão 'créditos tributários' estão incluídas as multas moratórias. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória. 4. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF. 5. Recurso especial não provido." (REsp 670224 / RJ; 2004/0081678-5 - José Delgado - 4/11/2004 - DJ 13/12/2004)*

<sup>6</sup> "CSSL - RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO - A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-Lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora. (CSRF/01-04.406 - CSRF/01-04.407 e CSRF/01-04.408, todos de 24/02/2003)." Outros da Câmara Superior de Recursos Fiscais: acórdãos nºs. CSRF/01-1198, de 29.10.1991; CSRF/01-1282, de 06.12.1991; CSRF/01-1254, de 05/12/1991; CSRF/01-1248, de 05/12/1991, e CSRF/01-01248, de 05.12.1992.

<sup>7</sup> Veja-se no mesmo sentido Resp 432049/SC : (...) 4. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.



Conforme mencionado, consta também do auto de infração (fl. 06) tratar-se de "DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO". Em se tratando de valor não declarado, importa em reconhecer que em caso de posterior lançamento, ainda que a fiscalização na empresa tenha se iniciado antes do ato sucessório, a multa não será devida, nos termos do precitado art. 132 do CTN.

A responsabilidade não se presume, deve ser expressa. Se não há previsão, responsabilidade não há. Portanto, em se tratando de responsabilidade da sucessora, nos termos do art. 132 do CTN, restringe-se ao tributo não pago pela sucedida, dele não fazendo parte a multa.

(iii) da ilegalidade da multa de ofício no percentual de 75% e dos juros (Selic)

Penso que a matéria deixa de ter importância em razão do entendimento desta Conselheira de que em se tratando de incorporação, não há de se exigir a multa, nos termos do que dispõe o art. 132 do CTN. Em razão do exposto, prejudicada está a sua apreciação.

No entanto, no que diz respeito à atualização da contribuição, é que enfrente a análise. Alega a recorrente que a taxa Selic não é aplicável aos créditos tributários.

Não cabe a este Eg. Conselho de Contribuintes examinar a constitucionalidade ou ilegalidade das leis e dos atos administrativos. Portanto, a inconformidade da contribuinte deveria ser levada ao judiciário, que tem poder para decidir sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei.

Desta forma, diante da Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes<sup>8</sup>, não é este o foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade ou ilegalidade das leis. Cabe ao órgão administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor, tal como procedido pelo agente fiscal.

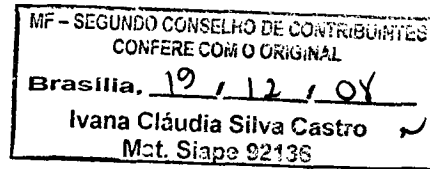
Portanto, no que tange à parcela do crédito tributário remanescente, deve ser exigida acrescida do consectário legal, de vez que o mesmo encontra-se expressamente estabelecido em lei e na Súmula nº 3 deste Eg. Segundo Conselho de Contribuintes, conforme ementa a seguir transcrita:

*"SÚMULA Nº 3, do 2 CC: É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais."*

(iv) a atualização da multa de ofício

É certo que também, somente na eventualidade de ser vencida pelos meus ilustres pares deste Eg. Câmara, no que diz respeito à exclusão da multa, em face da incorporação, é que a questão deve ser enfrentada. Não sendo este o caso, desnecessária a sua análise.

<sup>8</sup> SÚMULA Nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.



CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso para:

- (i) rejeitar as preliminares de nulidade e do enfrentamento de ilegalidade de lei;
- (ii) julgar decadente o período lançado anteriormente a 03/1999;
- (iii) afastar a multa de ofício, por se tratar de incorporação (art. 132 do CTN).

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2008.

  
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ