



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n° 13502.000429/2004-20
Recurso n° 148.683 De Ofício e Voluntário
Matéria PIS
Acórdão n° 202-19.437
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: 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/01/2001, 01/03/2001 a 30/11/2002

RECURSO DE OFÍCIO.

O art. 34, I, do Decreto n° 70.235/72, e alterações posteriores, estabelece que a autoridade julgadora em primeira instância deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos no valor total a ser fixado pelo Ministro da Fazenda. De conformidade com o art. 1° da Portaria MF n° 3/2008, o limite de alçada está fixado em R\$ 1.000.000,00. Não é passível de reexame obrigatório a decisão que exonerar o sujeito passivo de pagamento do tributo em valor inferior ao limite de alçada.

RECURSO VOLUNTÁRIO.

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.

SUCESSÃO. MULTA.

Tributo e multa não se confundem, porque 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. 3° e 132 do CTN. A responsabilidade não se presume, deve ser expressa.

SELIC. SÚMULA N°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.

Recursos de ofício não conhecido e voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da segunda câmara do segundo conselho de contribuintes: I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício; II) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário 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, nos períodos de apuração de 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/01/2001 e 01/03/2001 a 30/11/2002.

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

“Trata-se de Auto de Infração (fls. 5/20) 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 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/01/2001, 01/03/2001 a 30/11/2002.

O enquadramento legal do lançamento está arrolado às folhas 8/9 no tocante ao tributo, à folha 17 para a multa de ofício e os juros de mora.

O autuante informa às folhas 6/7 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 (com pedido de liminar) 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. O pedido liminar foi indeferido. A segurança, no entanto, foi concedida em primeira instância. Foi interposto recurso de apelação pela União, e o Tribunal Regional Federal, atendendo à apelação, reformou a decisão de primeira instância.

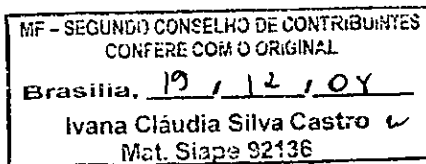
Assim, à época do lançamento a fiscalizada não estava amparada por medida judicial válida. Aguardava ainda decisão do Supremo Tribunal Federal quanto ao Recurso Extraordinário nº 379280 interposto.

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 da empresa 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 Mario, 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, e as bases de cálculo foram levantadas conforme as planilhas às folhas 18/20 (Anexo I, II e III). Cópia da escrita contábil do contribuinte utilizada na confecção das planilhas encontra-se às folhas 90/251, além de demonstrativos fornecidos pelo contribuinte às fls.35/37.

Cientificada da exigência fiscal em 23/07/2004, a autuada apresenta em 24/08/2004 a Impugnação de folhas 256/303, sendo essas as suas razões de defesa, em síntese:

- A inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 no tocante ao alargamento da base de cálculo do PIS está sendo discutida judicialmente;*
- A exigência formulada pela fiscalização referente ao mês de janeiro de 2000 deve ser considerada nula, pois para este mês os débitos de PIS foram incluídos no Programa de Recuperação Fiscal - Refis;*
- O período de fevereiro de 2000 a fevereiro de 2001 já foi objeto de autuação fiscal anterior... devendo ser anulada...;*
- O Auto de Infração é nulo, uma vez que falta clareza à identificação e descrição dos fatos...;*
- Descabida a exigência sobre reversão de provisão para indenizações trabalhistas;-*
- Ressarcimento de sinistro não pode ser tido como ingresso de receitas...;*

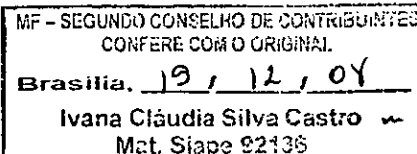


- *A recuperação ou restituição de tributos pagos a maior ou indevidamente não representam receita, não devendo ser tributadas pelo PIS;*
- *O crédito presumido de IPI não pode compor a base de cálculo da contribuição para o PIS...;*
- *As rubricas 3711000400000 e 3711000600000 registram débitos incluídos no Refis e não poderiam ser tratados como receita;*
- *Descontos concedidos, seja na forma de redução de preço, seja na forma de bonificação, são espécies de descontos incondicionais, devendo ser, portanto, excluídos da base de cálculo da contribuição;*
- *Varição cambial positiva não pode ser confundida com receita...;*
- *Os valores de atualização monetária sobre contas do passivo não devem ser considerados receita para fins de tributação;*
- *Eventuais lançamentos a crédito em contas de despesa foram tratados como sendo receita tributável, devendo ser excluídas da base de cálculo da contribuição;*
- *A Lei nº 9.718/98 padeceria de inconstitucionalidade, uma vez que a base de cálculo do PIS nela prevista seria diferente do faturamento...;*
- *Sucessora por incorporação não pode ser responsável por multa decorrente de atos da incorporada até a data da incorporação...;*
- *A multa de ofício de 75% representa quase a totalidade do tributo devido, expropriando o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração, devendo por isso ser cancelada;*
- *A taxa Selic não pode ser aplicada a créditos tributários....*

Em 23/05/2006, antes do julgamento administrativo por esta DRJ, o contribuinte juntou ao processo documentos informando o trânsito em julgado de sua ação judicial (fls. 435/515), com a decisão final do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º, da lei nº 9.718/98."

Por meio do Acórdão DRJ/SDR nº 15-13.299, de 31 de julho de 2007, os Membros da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Salvador - BA decidiram, por unanimidade de votos, julgar o lançamento procedente em parte. A Ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

"Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/01/2001, 01/03/2001 a 30/11/2002



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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/01/2001, 01/03/2001 a 30/11/2002

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. Incabível a arguição 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.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/01/2001, 01/03/2001 a 30/11/2002

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”.

Tendo em vista que o valor exonerado ultrapassou o mínimo previsto em legislação à época vigente, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento recorreu de ofício.

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) erro no enquadramento legal;
- (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) era ônus da fiscalização comprovar a suposta falta de recolhimento do PIS por parte da recorrente;
- (iv) 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) se aplicável a Selic, não deve incidir sobre multa de ofício.

Em 26/12/2007 a contribuinte atravessou petição juntando documentos que “demonstram a regularidade das operações objeto do presente processo”.

Informa, ainda, que a existência de tais documentos, que comprovariam os motivos da diferença da contribuição para o PIS apurada pela fiscalização, só veio a conhecimento da contribuinte após a interposição do recurso voluntário.

Alega que “apesar de não haver no auto de infração qualquer informação que esclareça o método de cálculo e os motivos da diferença de PIS apurado pelas Autoridades Fiscais sobre as receitas operacionais da Requerente no período de 2000 a 2002, acredita-se que tais diferenças, ao menos em parte, possam decorrer das operações de pré-faturamento praticadas à época”.

A fim de demonstrar, por amostragem, que o pré-faturamento era um recurso utilizado nos anos de 2000 e 2001, a contribuinte junta cópia de algumas notas fiscais.

É o Relatório.

Voto

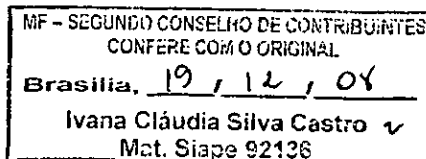
Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

Trata-se da análise de dois recursos; o primeiro de ofício, e o outro voluntário.

Recurso de ofício:

Compete ao julgador a análise dos pressupostos de admissibilidade do recurso de ofício.

Da parte exonerada pela DRJ, houve recurso de ofício, ao Conselho de Contribuintes, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/1993 e pela Lei nº 9.532/1997, e nos termos do art. 2º da



Portaria MF nº 375, de 07/12/2001, que previa o limite de alçada fixado em R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais).

No entanto, por meio da Portaria nº 3, de 03 de janeiro de 2008, o limite de alçada passou para 1.000.000,00 (um milhão de reais) conforme reprodução a seguir:

“O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e no § 3º do art. 366 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 6.224, de 4 de outubro de 2007, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).”

Vem decidindo os Conselhos de Contribuintes ser legítima a aplicação do novo limite de alçada para impedir a apreciação de recurso de ofício interposto quando vigente limite inferior. Nesse sentido, peço vênua para reproduzir a ementa do Acórdão nº 108.07.487:

“RECURSO DE OFÍCIO - ALTERAÇÃO NO LIMITE DE ALÇADA - TEMPUS REGIT ACTUM - RETROATIVIDADE LEGÍTIMA - É legítima a aplicação do novo limite de alçada para impedir a apreciação de recurso de ofício interposto quando vigente limite inferior. Retroatividade legítima que não fere qualquer direito consolidado, pois a alteração do limite para maior é feita pela própria administração, única interessada na apreciação do recurso. Não obstante, interposto o mesmo, somente o órgão ad quem pode decidir pela aplicação do novo limite de alçada, conhecendo ou não do recurso, vedado o seu não-seguimento pela autoridade a quo, salvo expressa previsão legal.

Recurso de ofício negado.”

No caso dos autos, verifica-se que o presente recurso de ofício não atende à exigência da Portaria nº 3, de 03 de janeiro de 2008, e dele não tomo conhecimento.

Recurso voluntário:

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) erro no enquadramento legal da infração;

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;

c) não comprovação pela fiscalização da suposta falta de recolhimento do PIS.

2) No mérito:

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

(ii) 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;

(iii) se aplicável a Selic, não deve incidir sobre multa de ofício.

Passo à análise.

1) PRELIMINARES

a) Aponta a contribuinte erro no enquadramento legal do auto de infração quando o auditor fiscal cita o Decreto-Lei nº 5.844/43, que dispõe sobre a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda, e o Decreto nº 4.524/2002, que é posterior às competências lançadas.

Relativamente ao Decreto-Lei nº 5.844/43ⁱ, alega, ainda, a contribuinte que se trata de legislação não existente, uma vez que o art. 77 possui alíneas e não incisos, como está registrado no auto de infração.

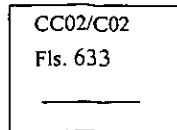
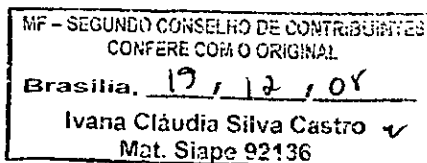
Trata-se somente de um erro de grafia, que, no entanto, não interfere em absoluto a compreensão do seu conteúdo. Tampouco é legislação inexistente, ou mesmo que não diga respeito ao auto de infração, isso porque, conforme art. 9º da Lei nº 9.715/98, "*à contribuição para o PIS/Pasep aplicam-se as penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do imposto sobre a renda*".

O auditor fiscal fez somente enriquecer as motivações que o fez efetuar o lançamento, qual seja, lançamento de ofício em razão de declaração inexata apresentada pela contribuinte.

Referida legislação não seria sequer necessária porque, nos termos do art. 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ou seja, evidenciada a irregularidade praticada pela contribuinte, o agente fiscal é obrigado a proceder ao lançamento e, conforme disposto no auto de infração, no trabalho realizado junto à empresa fiscalizada, constatou-se irregularidades no recolhimento da contribuição.

ⁱ Art. 77. O lançamento ex-ofício terá lugar quando o contribuinte:
(...)

c) fizer declaração inexata considerando-se como tal não só a que omitir rendimentos como também a que conter dedução de despesas não efetuadas ou abatimentos indevidos.



É, contudo, necessário apontar qual foi a legislação que a contribuinte infringiu para fundamentar a autuação, e isso foi feito posto que toda a legislação relativa ao PIS foi citada demonstrando que a motivação se deu em razão do equívoco na apuração da base de cálculo da contribuição.

O excesso, que é inclusive dispensável, não acarreta prejuízo à defesa da contribuinte.

O auto de infração faz as seguintes citações:

- LC nº 7/70, arts. 1º e 3º → institui o PIS;
- LC nº 17/73, art. 1º, parágrafo único → cria o adicional à parcela destinada ao PIS;
- Portaria MF nº 142/82 → aprova o regulamento do PIS/Pasep;
- Lei nº 9.715/98, arts. 2º, 8º e 9º → altera a legislação do PIS/Pasep;
- Lei nº 9.718/98, arts. 2º, 3º e 9º → altera a legislação do PIS/Pasep (alargamento da base de cálculo).

Portanto, com base no que determina a legislação acima citada e os valores recolhidos pela contribuinte e encontrados em sua escrita fiscal é que o auditor fiscal, de acordo com o que determina o art. 142 do CTN, lavrou o auto de infração.

O Decreto nº 4.524/2002, que é posterior aos fatos geradores lançados, regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, mas também é legislação em excesso, uma vez que, conforme já demonstrado, a legislação do PIS está toda citada no auto de infração, principalmente a Lei nº 9.718/98, obedecida pelo auditor fiscal para encontrar a base de cálculo da contribuição, tendo em vista que estava plenamente vigente à época.

Note-se que não houve qualquer omissão ou mesmo citação genérica que pudesse comprometer o entendimento da contribuinte e, conseqüentemente, não há que se falar em desrespeito ao contraditório e à ampla defesa.

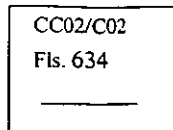
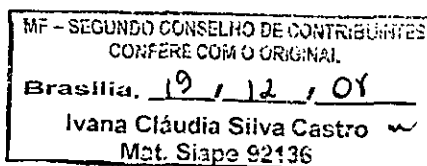
b) Alega, ainda, que o ato é nulo por ter descumprido um dos requisitos obrigatórios do auto de infração, previsto no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, qual seja, a descrição do fato.

Também não merece guarida essa alegação da contribuinte, isso porque além de constar do auto de infração (fl. 08) o enquadramento legal infringido, às fls. 06/07, 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.

A

f



Também neste quesito não procede a alegação de nulidade, uma vez que o auto de infração preenche todos os requisitos expressos em lei.

c) Por pura ausência de fundamentos, a contribuinte argúi que o auditor fiscal teria que comprovar a falta de recolhimento.

Vejam, o PIS é contribuição sujeita ao lançamento por homologação, no qual a contribuinte antecipa o pagamento e a Administração faz a verificação posterior. Durante o procedimento fiscalizatório, o auditor fiscal comparou os pagamentos declarados e antecipados pela contribuinte com o que estava registrado em sua escrita fiscal e, com base na legislação vigente, encontrou divergências.

Tanto a descrição dos fatos como as planilhas de fls. 18/20 esclarecem o procedimento adotado, o qual, como dito, teve como espelho os documentos apresentados pela própria contribuinte.

Se a contribuinte não concordou com a apuração da fiscalização e entende que fez o recolhimento corretamente, deveria então tê-lo demonstrado, o que não fez. Quem alega deve provar e não transferir o ônus da prova à outra parte.

É, portanto, de se rejeitar as preliminares apontadas pela contribuinte visto que o auto de infração preenche todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

2) MÉRITO

(i) Penalidades aplicadas à sociedade incorporada:

A ciência do auto de infração verificou-se em 23/07/2004. 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 03/10/2003 para os tributos: IRPJ, IPI, PIS e Cofins. No caso do PIS, o período fiscalizado abrangeu os períodos 02/1999 a 03/2003. O auto de infração compreendeu os períodos de 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/01/2001 e 01/03/2001 a 30/11/2002.

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

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 19/12/06 Ivana Cláudia Silva Castro w Mat. Siage 92136
--

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 supletiva², 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 refere-se 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.

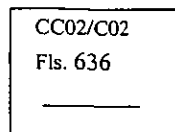
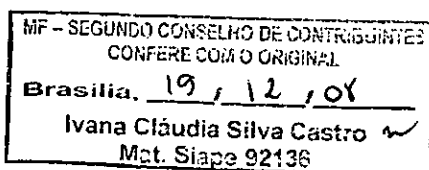
(...)"

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. Por conseguinte, 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 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.

² 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.



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 acusado³.

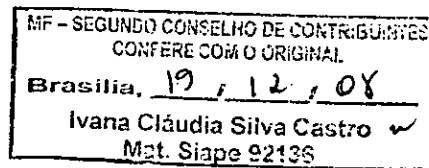
Registre-se que o Supremo Tribunal Federal - STF, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou:

"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:

- 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."

³ 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.



Em se tratando de responsabilidade tributária, as expressões utilizadas no CTN, numa interpretação literal, devem ser lidas como se referindo aos seguintes valores ⁴:

- “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:

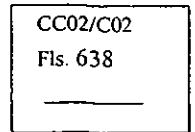
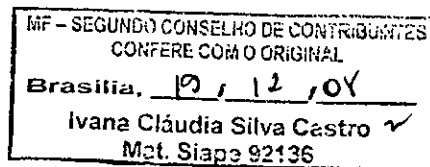
i- créditos tributários definitivamente constituídos, isto é, as dívidas fiscais anteriores à sucessão;

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

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

⁴ Assis, Emanuel D., Responsabilidade dos Sócios e Administradores de Empresas (2006)



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 sucessora⁵. 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 federais⁶.

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.

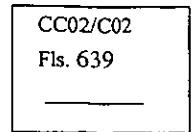
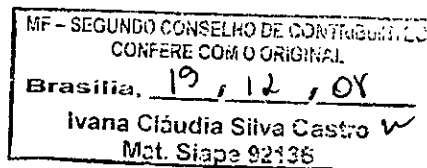
(...)

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)

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

⁵ “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.

⁶ 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.



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.

(ii) 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 Contribuintes⁷, 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 Nº3, 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.”

(iii) 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.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de não conhecer do recurso de ofício e dar parcial provimento ao recurso voluntário para:

⁷ SÚMULA Nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

- (i) rejeitar as preliminares de nulidade e do enfrentamento de ilegalidade de lei;
- (ii) afastar a multa de ofício, por se tratar de incorporação (art. 132 do CTN).

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2008.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ