ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13888.003460/2008-69

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

Processo nº	13888.003460/2008-69
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9303-008.191 – 3ª Turma**
Sessão de	21 de fevereiro de 2019
Matéria	MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	RAIZEN ENERGIA S.A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2003 a 30/04/2004

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. SÚMULA CARF. Nº 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge

Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, tempestivo, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, em face do acórdão nº 3402-001.814, de 28/06/2012, que possui a seguinte ementa:

> *Período de apuração: 01/08/2003 a 30/04/2004*[1]
>
> *ASSUNTO:*
>
> *Ementa:*
>
> *DEDUÇÃO DO VALOR DEVIDO. CIDE COMBUSTÍVEIS.*
>
> *VALOR PAGO.*
>
> *Somente o valor da Cide -Combustiveis pago na importação ou na comercialização no mercado interno pode ser deduzido do valor devido de PIS e de Cofins. Não existe autorização legal para deduzir o valor da Cide-Combustiveis compensado pelo contribuinte e declarado à RFB.*
>
> *MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.*
>
> *Tratando-se de responsabilidade por infração, a Lei Complementar faz clara distinção entre o tributo e sanção por ato ilícito (art. 3º do CTN) estabelecendo que "a imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário" (art. 157 do CTN), donde decorre que, embora o responsável tributário (sucessor que adquire fundo de comércio) continue a responder (solidária ou subsidiariamente) pela obrigação tributária principal inadimplida pelo sucedido, o princípio da personalidade da sanção constitucionalmente assegurado (art. 5º, XLV da CF/88), impede que sanção (multa punitiva) eventualmente devida pelo devedor original se transmita ou se estenda a pessoas alheias à infração, aplicando-se o adágio "nemo punitur pro alieno delicto".*

A divergência suscitada pela Recorrente diz respeito aplicação da multa de ofício em caso de responsabilidade por sucessão.

Para comprovar o dissenso, aponta como paradigma o acórdão CSRF/02-02.39.

Em seguida, o Presidente da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, ás e-fls. 1504/1505.

[1] Este Relator inseriu o período de apuração da ementa do acórdão recorrido, extraído do acórdao da DRJ, face ao desleixo do Presidente de Turma que autorizou tal formalização.

A Contribuinte também interpôs Recurso Especial, cujo protocolo se deu em 19/03/2015, de fls. 1555 e ss., a interposição recursal mostra-se claramente **intempestiva**, à luz das disposições do art. 23, I, § 2º, I do Decreto nº 70.235/72, porquanto, ciente **pessoalmente** da decisão recorrida em **07/04/2014 (segunda-feira)**, o prazo previsto no art. 68, *caput*, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, de 15 (quinze) dias, exauriu-se em **22/04/2014 (terça-feira)**.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato. Devidamente informado passo a decidir.

Voto

Conselheiro Demes Brito- Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

In caso, contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 23/40 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep do período de agosto de 2003 a abril de 2004, exigindo-se lhe o crédito tributário no valor total de R$ 22.593.017,44. A infração decorreu de dedução indevida da Cide Combustiveis objeto de compensação com créditos de outros tributos, pois a previsão legal para tal dedução refere-se apenas à Cide efetivamente paga.

A Quarta Turma da Delegacia de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 1421202, de 24 de outubro de 2008.

Por sua vez, a E. Câmara *a quo* reformou parcialmente a r. decisão de primeira instância e cancelou o lançamento da multa de oficio, ao argumento de que o sucessor não responde pelas multas de natureza fiscal aplicadas em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida.

A controvérsia quanto aplicação da multa de ofício em caso de responsabilidade por sucessão, foi definitivamente dirimida pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ com a edição da Súmula 554:

> ***Súmula 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. (Súmula 554, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJ 15/12/2015.*

No caso em espécie, não resta dúvida de que a empresa sucessora á responsável pelo pagamento de todo o crédito tributário devido pela sucedida, o que inclui tributo e multa, revelando-se irrelevante a circunstância da exigência fiscal ter sido formalizada antes ou depois da incorporação.

Neste sentido, esta E. 3ª Turma da Câmara Superior, no julgamento do acórdão nº 9303-00073, de 07 de julho de 2009, da lavra do Ex. Presidente da 3º Seção de Julgamento, Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, decidiu que a sucessora é responsável pelo pagamento de todo o crédito tributário devido pela sucedida, inclusive a multa. Vejamos:

> *"A questão a ser aqui enfrentada diz respeito, exclusivamente, à responsabilidade da sucessora (incorporadora) por infrações fiscais cometidas pela sucedida. Nessa matéria já tive oportunidade de manifestar-me na Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Julgamento do Recurso n° RD/201125.478, que tinha por recorrentes a PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL e SADIA S.A.. Nesse julgamento o Colegiado decidiu que o sucessor responde pela multa de natureza fiscal, já que o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.*
>
> *Esse entendimento foi muito bem defendido pelo ilustre ex conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso que deu origem ao Acórdão n° 20211.845, e, em virtude da similitude com a questão aqui tratada, com os agradecimentos de praxe, peço licença para transcrever e adotar excertos do desse acórdão como minhas razões de decidir: Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e sucessora por multas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada EUCATEX MADEIRA LTDA., por sua vez incorporadora da empresa EUCATEX FLORESTAL LTDA, cujo recolhimento de PIS está a se exigir neste processo. Pleiteia, a recorrente, a elisão das referidas penalidades, sob o argumento que o artigo 132 do Código Tributário Nacional refere-se tão somente à responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.*
>
> *O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data*

dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

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

"(..) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de matreira restritiva, limita claramente só a certo casos sua disposição, ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária." Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por conseqüência, não passa da pessoa do infrator.

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

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

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física.

Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: "a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte."

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

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

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

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

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

Ademais, a matéria encontra-se sumulada neste Tribunal, Súmula nº 113, de observância obrigatória pelos Conselheiros. Vejamos:

Súmula CARF nº 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.

Acórdãos Precedentes:

2401-004.795, de 10/05/2017; 3401-003.096, de 23/02/2016; 9101-002.212, de 03/02/2016; 9101-002.262, de 03/03/2016; 9101-002.325, de 04/05/2016; 9202-006.516, de 27/02/2018.

Dispositivo

Ex positis, dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito