



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

136

MF - Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13 / 03 / 02
Rubrica 101

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Sessão : 05 de dezembro de 2000
Recorrente : HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis - SC

COFINS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TAXI-AÉREO - A base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS é a efetiva atividade sujeita à incidência prevista na hipótese eleita pela lei veiculadora e não, exclusivamente, sobre as atividades previstas no objeto social do sujeito passivo - Sendo o arrendamento de aeronaves, com fornecimento de tribulação, uma das formas de prestação de serviços das empresas de Táxi-aéreo, conforme disposição do Código Brasileiro de Aeronáutica e da Portaria DAC nº 1.293/CM5, de 21.10.80, tal atividade está sujeita à incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS. **PENALIDADE POR SUCESSÃO** - Sucessão por incorporação da controlada pela controladora importa na inexorável assunção dos direitos e deveres da sucedida pela sucessora, sejam passados, presentes e futuros compromissados, nos termos da lei, não cabendo a exclusão da responsabilidade se os acionistas e administradores se confundem. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que davam provimento parcial para exclusão da multa de ofício. Designado o Conselheiro Luiz Roberto Domingo para redigir o voto vencedor. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antonio Carlos Bueno Ribeiro.

Sala das Sessões, em 08 de dezembro de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Luiz Roberto Domingo
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Ricardo Leite Rodrigues, Alexandre Magno Rodrigues Alves e Adolfo Montelo.
lao/cf



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Recorrente : HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Por meio do auto de infração de fls. 1 a 11, exige-se da contribuinte nos autos qualificada, o recolhimento da importância de **R\$ 28.273,93 UFIR**, acrescida de multa de ofício e demais encargos legais à época do pagamento, a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sob a alegação de falta de recolhimento no período correspondente aos fatos geradores de abril/92 a junho/93.

As bases de cálculo estão demonstradas às fls. 17, e foram apuradas junto à contabilidade da empresa "Ilion Táxi Aéreo Ltda", incorporada pela autuada, conforme cópia de alteração de contrato social às fls. 18 a 20.

Na base de cálculo, foram considerados não só os serviços prestados a terceiros, como também os valores escriturados no Razão, sob a rubrica "Outras Vendas", conta 3.007-8, referentes a prestação de serviços a título de "arrendamento", conforme cópia de contratos de fls. 21 a 28, pelos quais foram prestados serviços de transporte aéreo, colocando a disposição dos arrendatários não só os equipamentos (os mesmos para ambos os contratos) como também a mão-de-obra para operá-los.

Ao amparo do prazo legal, a autuada apresentou a impugnação de fls. 37 a 40, onde defende a inexistência de valor a tributar. Sustenta que as receitas tributadas pelos autuantes não constituem receita operacional (de atividade da empresa), mas sim "Outras Receitas", não tributadas pela COFINS. Contesta a exigência da multa de ofício, alegando a ausência de responsabilidade dos sucessores.

A autoridade singular, através da Decisão nº 0696/97, manifestou-se pela procedência parcial do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

COFINS

AUTO DE INFRAÇÃO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Fatos geradores: abril de 1992 a junho de 1993

BASE DE CÁLCULO

Constituem base de cálculo da COFINS, os serviços prestados pela empresa de transporte aéreo, incorporada pela contribuinte, bem como as receitas de serviços de arrendamento de aeronaves e respectiva mão-de-obra, auferidas pela incorporação.

MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES – INCORPORAÇÃO

Constatando-se que a incorporação realizou-se entre pessoas jurídicas cujos gestores/sócios sempre foram os mesmos, não houve efetivamente a transferência de responsabilidade para uma nova sociedade e, por consequência, a "sucessora" não responde apenas pelos tributos devidos, como sentenciam o art. 132 do CTN, devendo responder, também, pela penalidade pecuniária (multa de ofício).

MULTA DE OFÍCIO – REDUÇÃO

A multa de ofício de 100%, aplicada na vigência do artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91, deve ser alterada para o percentual de 75%, em vista da edição do inciso I do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, e conforme determinação contida no Ato Declaratório (Normativo) nº 1, de 07.01.97.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE

No que pertine a multa, consta das razões de decidir que.

"Os sócios/diretores da HUAINE INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, eram quotistas da PAPEETE ADMINISTRADORA LTDA, que por sua vez, era quotista da ILION TÁXI AÉREO LTDA.

A mudança foi apenas no nome das empresa envolvidas, pois seus gestores/sócios sempre foram os mesmos.

Que nova sociedade resultou desta incorporação?



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Que terceira pessoa, desprovida de qualquer relação pessoal e direta com a contribuinte originária e que deveria receber a responsabilidade pelo ato jurídico (incorporação), nos termos do CTN, verifica-se nos autos?

A incorporação que é apresentada não está adequada, nos termos do CTN, na parte dedicada à responsabilidade por sucessão, citada pela fiscalizada, de modo a permitir a exclusão da multa de ofício.

Não houve a transferência de responsabilidade para nova sociedade, uma terceira pessoa, como acabou-se de demonstrar e, por consequência, a "sucessora" não responde apenas pelos tributos devidos, como sentenciam o art. 132 do CTN, devendo responder, também, pela penalidade pecuniária (multa de ofício).

Repetindo Bernardo R. de Moraes, em obra já citada, "...Na responsabilidade por sucessão, o sujeito passivo tributário da obrigação originária é substituído (perde o lugar) por outra pessoa que lhe é sucessora."

Que substituição de sujeito passivo verifica-se nos autos? Quem perdeu o lugar? Os sócios/diretores sempre foram os mesmos! Na "sucedida" e na "sucessora", o que contraria as disposições que regem a matéria, definidas no CTN, e exemplarmente elucidadas na obra do notável autor, citada e transcrita nesta decisão.

O que a impugnante, na realidade, quer dizer, ao solicitar a exclusão da multa de ofício, é que ela (HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA), não pode ser penalizada, com a aplicação de multa, por algo que não tenha dado causa, algo desconhecido, que só agora foi de seu conhecimento.

Convenhamos, aceitar esta tese, após o demonstrado nos autos, é desvirtuar as disposições expressas no CTN, no Capítulo V - arts. 128 a 138 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

(...) Ora, a pessoa jurídica que "resultou" (HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA) da "incorporação" tinha sido desmembrada da PAPEETE ADMINISTRADORA LTDA (v. fl. 37, 6ª alteração contratual), que era sócia quotista da incorporada ILION TÁXI AÉREO LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

O negócios da "incorporada", conduzidos por seus sócios/diretores/gestores foram absorvidos pela "incorporadora", cujos sócios/diretores/gestores são os mesmos da "incorporada"!

*Não houve mudança de infrator. O "sucessor" é o próprio infrator!
Está-se diante de uma AUTOFAGIA (a nutrição ou sustento de um organismo à custa de sua própria substância).*

Ao infrator, a sanção prevista na lei, "... uma penalidade pecuniária, com finalidade bem diversa do tributo. Este tem por finalidade carrear, aos cofres públicos, somas de dinheiro para o atendimento das finalidades estatais; a multa fiscal tem por finalidade intimidar contra o ilícito..." (Bernardo Ribeiro de Moraes)"

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso, onde além de reiterar os argumentos expostos na impugnação aduz, quanto à cobrança da multa, na condição de sucessora, o seguinte:

"O esforço argumentativo contido na decisão de primeira instância é absolutamente inócuo porque olvida circunstância básica que consiste na impossibilidade de se confundirem pessoas naturais com pessoas jurídicas. No caso específico está amplamente demonstrado que a sucessora da empresa ILION TÁXI AÉREO LTDA é pessoa jurídica absolutamente distinta da sucedida. A composição societária de ambas é absolutamente irrelevante. Essa distinção é decorrência expressa do disposto no artigo 20 do Código Civil Brasileiro, cujo conceito não pode sequer ser mudado pela Lei Tributária (CTN - art. 110) que dirá pela vontade do intérprete ou do aplicador da Lei (fisco). Daí porque não pode vigorar a tese esposada pela autoridade julgadora singular, na forma como deduziu na decisão objurgada.

Não há no Código Tributário Nacional - CTN - nenhum dispositivo que autorize a cobrança da multa objeto dos Autos de Infração ora impugnados. Ao contrário, determina o Código Tributário Nacional a exclusão da responsabilidade dos sucessores pelo pagamento de multas de caráter punitivo, como a pretende a União Federal.

Os artigos 3º, 129, 130, 132 e 133 do CTN, ao disciplinarem a responsabilidade dos sucessores, estabelecem claramente que ela se refere a



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

créditos tributários, conceito estreito no qual não estão contidas as multas punitivas. Aliás o próprio artigo 139 do CTN é claro ao asseverar que o "crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta." No artigo 3º, do CTN, afirma o legislador que a multa, por exclusão, não é tributo."

É o relatório.

A small, handwritten signature or mark in the right margin of the page.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata-se, conforme relatado, de exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sob a alegação de falta de recolhimento no período correspondente aos fatos geradores de abril/92 a junho/93.

A matéria aqui analisada, pode ser dividida em duas partes. A primeira, diz respeito a base de cálculo da exação fiscal, e a segunda, quanto a responsabilidade dos sucessores pela multa de ofício.

Quanto a base de cálculo:

Adoto o que foi discutido recentemente por este Colegiado, Acórdão nº 202-12.358, de interesse da mesma empresa, nos autos do Recurso nº 105.161, cujo respeitável Relator do processo, Luiz Roberto Domingo, assim se manifestou sobre a matéria;

“Como visto, trata-se de exigência de crédito tributário de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativo à receita de arrendamento de aeronave, registrada no ativo fixo da recorrente, sendo que a autoridade fiscal entendeu que, por força dos contratos de arrendamento, além dos serviços prestados a terceiros e aluguéis recebidos, estes classificados na declaração de rendimentos da contribuinte como “Outras Receitas Operacionais”, deveriam ser considerados também os serviços escriturados no Razão sob a rubrica de “Outras Vendas”, referentes à prestação de serviços a título de “arrendamento”.

Preliminarmente, é imprescindível que se focalize a natureza jurídica das aeronaves para se verificar se estamos diante de uma hipótese de incidência da COFINS.

O Código da Aeronáutica considera assim a natureza jurídica desses equipamentos de vôo em seu art. 106:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

"Art. 106. Considera-se aeronave todo aparelho manobrável em vôo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.

Parágrafo único. A aeronave é bem móvel registrável para o efeito de nacionalidade, matrícula, aeronavegabilidade (artigos 72, I, 109 e 114), transferência por ato entre vivos (artigos 72, II e 115, IV), constituição de hipoteca (artigos 72, II e 138), publicidade (artigos 72, III e 117) e cadastramento geral (artigo 72, V)."

Ora, indiscutível que a aeronave é um bem móvel que tem regramento específico de registro e controle de propriedade e uso, bem como sua utilização devidamente regradada pelo Código Brasileiro de Aeronáutica.

Dentre as disposições a respeito da exploração de serviços aéreos, dispõe o art. 180, que *"a exploração de serviços aéreos públicos dependerá sempre da prévia concessão, quando se tratar de transporte aéreo regular, ou de autorização no caso de transporte aéreo não-regular ou de serviços especializados"* controlados pelo Departamento de Aviação Civil - DAC.

É entendido pelo DAC que qualquer relação jurídica que possa intervir na posse ou propriedade das aeronaves deve ser registrada junto aos seus arquivos para o fim de que possa exercer efetivo controle da responsabilidade daqueles que se utilizam do espaço aéreo. Nas matrículas das aeronaves são registradas, além das características da aeronave, os dados relativos de seu proprietário; autenticação dos diários de bordo; inscrição dos contratos de exploração, arrendamento, fretamento; a inscrição relativa a abandono, perda e extinção de aeronave; bem como, anotações de usos e praxe, que constituem inovação à norma legal, mas que registram as associações, costumes e práticas aeronáuticas que não contrariem a lei e os bons costumes, de caráter declaratório.

Por outro lado, o Código Brasileiro da Aeronáutica define os contratos típicos relativos à exploração de uma aeronave, sendo que, dentre eles, encontramos o arrendamento (art. 123), contrato esse definido no art. 127 a 130 do Código, dos quais destacamos os artigos 127 e 128:

"Art. 127. Dá-se o arrendamento quando uma das partes se obriga a ceder a outra, por tempo determinado, o uso e gozo de aeronave ou de seus motores, mediante certa retribuição."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

“Art. 128. O contrato deverá ser feito por instrumento público ou particular, com a assinatura de duas testemunhas, e inscrito no Registro Aeronáutico Brasileiro.”

O contrato de arrendamento previsto no Código Brasileiro da Aeronáutica é diverso do contrato de “*Arrendamento Mercantil*”, forma mais comum. O contrato de arrendamento é efetivamente contrato de locação, figura do Direito Civil, devidamente prevista no art. 1.188 do Código Civil, cuja forma dispositiva muito se aproxima:

“Art. 1.188. Na locação de coisa, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”

É Indiscutível que estamos diante de uma relação jurídica de locação ou arrendamento, como quisermos chamar, que tem a mesma estrutura jurídica, como definidos pelas normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Aeronáutica e pelo Departamento de Aviação Civil - DAC.

Nesse diapasão, poder-se-ia supor que a locação não é base de cálculo para a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS como já se tem decidido por essa Câmara. Contudo o fato de a empresa assumir o fornecimento da tripulação e a manutenção da aeronave desconfigura a locação pura (arrendamento) para ser uma prestação de serviços com o fornecimento do equipamento, sendo esta, inclusive, uma das atividades previstas do objeto social da empresa incorporada.

O Departamento de Aviação Civil regula e controla a atividade de transporte aéreo no Brasil, sob as normas editadas pelo Ministério da Aeronáutica, que, na consecução de suas funções, editou a Portaria nº 1.293/CM5, de 21.10.80, que aprovou as “Instruções Reguladoras dos Serviços de Táxi Aéreo”, para definição das atividades dessas empresas no Brasil. Assim dispõem os artigos 1º e 2º do Regulamento:

“Art. 1º. As presentes instruções tem por finalidade estabelecer as normas básicas que orientam e disciplinam a funcionamento dos serviços de táxi aéreo.

Art. 2º. Para efeito dessas Instruções, ficam estabelecidas as seguintes conceituações:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

1 - empresas de táxi aéreo: pessoa jurídica, constituída de acordo com o estabelecido nestas Instruções, que será autorizada a explorar os serviços de táxi aéreo;

(...)

3 - serviços de taxi aéreo - considera-se como tal:

a) o transporte de passageiros e carga, de interesse publico, mediante remuneração livremente convencionada entre as partes, visando a proporcionar ao usuário atendimento imediato, independente de percurso ou escala, não podendo ser realizado em concorrência com o transporte aéreo regular;

b) as operações que, embora não objetivando o transporte aéreo como fim, dele se utilize em atividades realizadas a bordo de aeronaves, por técnicos ou especialistas não ligados à tripulação;

c) as operações na quais a aeronave pertencente a uma empresa de táxi aéreo é tripulada por um cliente piloto, que a toma em forma de aluguel;"

Verifica-se que a relação jurídica, levada a efeito pela empresa de táxi aéreo incorporada, tem como remuneração aluguel, mas a locação é, na verdade, uma das atividades previstas na prestação de serviços de taxi aéreo, que fornecem tripulação e que deve ser devidamente registrada na matrícula da aeronave cedida.

Não é relevante para determinação da natureza jurídica dos institutos de direito o nome que damos às relações jurídicas mas sim o conteúdo que delas se extrai. Assim a cessão de aeronave, por meio de contrato, na qual a empresa de taxi-aéreo mantém a manutenção da aeronave e fornece a tripulação, ainda que o comando seja outorgado ao arrendatário, constitui prestação de serviços de transporte de pessoas e cargas.

Da vasta exposição legislativa retro, podemos afirmar que dentre as atividades regulares de uma empresa de táxi aéreo, está contemplado o arrendamento com o fornecimento de tripulação, mediante a remuneração de um aluguel; e que tal atividade é, em síntese, uma prestação de serviços.

Sendo que neste caso especialíssimo a locação em apreço é uma prestação de serviços por força do conteúdo da relação jurídica, fato imponível da



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS que têm como base de cálculo o valor da prestação do serviço.

A sucessão por incorporação, no caso, segue o regramento do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

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

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

No caso em pauta é indiscutível a responsabilidade da sucessora pelos tributos da empresa incorporada, uma vez que deu continuidade aos contratos de prestação de serviços objeto do lançamento.

Diante o exposto **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.”

Da multa – responsabilidade pelo incorporador;

Em primeiro lugar faço uma ressalva. Muito embora tenha participado do julgamento verificado em 15 de agosto de 2000, pertencente à mesma empresa - Acórdão de nº 202-12.358, em função de nova análise da situação fática, chego às seguintes conclusões no que pertine à multa de ofício.

Dispõe o art. 133 do CTN que a **pessoa jurídica** que adquirir de outra fundo de comércio ou estabelecimento comercial, e continuar a respectiva exploração, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.

Muito se discutiu no passado se a responsabilidade do sucessor, prevista no art. 133, referia-se tão somente aos tributos ou estavam alcançados igualmente pelo dispositivo também as penalidades impostas pela prática de qualquer infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Atualmente é pacífica a jurisprudência de nossos Tribunais - tanto judiciais como administrativos - no sentido de que a responsabilidade por sucessão não abrange o pagamento das penalidades eventualmente devidas. Confira-se, somente a título exemplificativo, as seguintes decisões abaixo ementadas:

“Responsabilidade Tributária - Multas por Infrações Fiscais - Sucessão - O sucessor não responde por multa punitiva, aplicada por infração cometida pelo sucedido”.

(acórdão n. CSRF/01-01248, de 05.12.1992, unânime)

“Normas Gerais - Sucessão - Nos termos do art. 133 do CTN, o sucessor só responde pelo tributo devido pelo sucedido, descabendo a cobrança de Multa de Ofício, pois a penalidade não se transmite”.

(acórdão n. 106-09636, de 09.12.1997)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve esse mesmo entendimento nos acórdãos n. CSRF/01-1198, de 29.10.1991; n. CSRF/01-1282, de 06.12.1991; n. CSRF/01-1254, de 05.12.1991; e n. CSRF/01-1248, de 05.12.1991.

Nesse mesmo sentido já decidiu a 1ª Câmara, nos acórdãos n. 101-92.734, de 13.07.1999, n. 101-92418, de 12.11.1998, e n. 101-92291, de 22.09.1998; a 3ª Câmara, nos acórdãos n. 103-19683, de 14.10.1998, e n. 103-19.683, de 14.10.1998; e a 8ª Câmara, no acórdão n. 108-05.743, de 08.06.1999.

A jurisprudência administrativa, na verdade, somente corrobora a firme orientação emanada do Supremo Tribunal Federal que, de longa data, vem decidindo nesse sentido. Confira-se a decisão a seguir ementada:

“A expressão “tributos” que se encontra no art. 133 do CTN não deve ser interpretada extensivamente para abarcar as multas fiscais punitivas. Embargos de divergência conhecidos mas rejeitados”.

(ERE n. 85.511-SP, de 23.02.1978, Pleno)

A título exemplificativo, podem também ser citados os RE n. 77471-SP, de 09.08.1974; RE n. 83514-SP, de 17.08.1976; RE n. 82.754-SP, de 24.03.1981; e tantos outros.

Por outro lado, alega a autoridade singular o seguinte;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

“... Que substituição de sujeito passivo verifica-se nos autos? Quem perdeu o lugar? Os sócios/diretores sempre foram os mesmos ! Na "sucedida" e na "sucessora", o que contraria as disposições que regem a matéria, definidas no CTN, e exemplarmente elucidadas na obra do notável autor, citada e transcrita nesta decisão.

O que a impugnante, na realidade, quer dizer, ao solicitar a exclusão da multa de ofício, é que ela (HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA), não pode ser penalizada, com a aplicação de multa, por algo que não tenha dado causa, algo desconhecido, que só agora foi de seu conhecimento.

Convenhamos, aceitar esta tese, após o demonstrado nos autos, é desvirtuar as disposições expressas no CTN, no Capítulo V - arts. 128 a 138 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

(...) Ora, a pessoa jurídica que "resultou" (HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA) da "incorporação" tinha sido desmembrada da PAPEETE ADMINISTRADORA LTDA (v. fl. 37, 6ª alteração contratual), que era sócia quotista da incorporada ILION TÁXI AÉREO LTDA.

O negócios da "incorporada", conduzidos por seus sócios/diretores/gestores foram absorvidos pela "incorporadora", cujos sócios/diretores/gestores são os mesmos da "incorporada"!

Não houve mudança de infrator. O "sucessor" é o próprio infrator!

Está-se diante de uma AUTOFAGIA (a nutrição ou sustento de um organismo à custa de sua própria substância).

Ao infrator, a sanção prevista na lei, "... uma penalidade pecuniária, com finalidade bem diversa do tributo. Este tem por finalidade carrear, aos cofres públicos, somas de dinheiro para o atendimento das finalidades estatais; a multa fiscal tem por finalidade intimidar contra o ilícito..." (Bernardo Ribeiro de Moraes)"

A questão por si enseja discussão. Entendo, no entanto que a multa é da pessoa jurídica, distinta da pessoa dos sócios. A multa de ofício não se vincula à pessoa física. Não é personalista. Tanto não o é que só se transmite à sociedade incorporadora quando demonstrado que o auto de infração foi lavrado antes da incorporação, porque nesse caso terá, a multa, sido incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica. No mais, o ilícito fiscal não se confunde com o ilícito penal. Este (penal) é da pessoa física, aquele (fiscal) é da pessoa jurídica.

Existem várias teorias que procuram dirimir a questão da capacidade delitiva da pessoa jurídica, dentre elas, as principais são: a teoria da ficção e a teoria da realidade ou organicidade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

A “teoria da ficção” considera que a personalidade natural é formada pela natureza e apenas reconhecida pelo direito; e a personalidade jurídica existe por determinação legal, porque o ente coletivo - personalidade jurídica - é um corpo social voltado para o cumprimento de determinado objetivo, não possui impulso próprio de vontade. Portanto, sob esse prisma, havendo identidade dos sócios, entre a incorporada e a incorporadora, devida seria a multa punitiva.

A “teoria da realidade” ou “orgânica” se contrapõe a primeira, porque afirma que a pessoa jurídica é um ser real, um organismo que possui vontade própria, e não apenas a soma das vontades de seus sócios e administradores. Nessa teoria, as multas punitivas são de quem as praticou, ou seja, da pessoa jurídica como um ser real, dotado de responsabilidade penal. O infrator é a pessoa jurídica e não os seus sócios.

A Constituição Federal de 1988 determina que a legislação ordinária estabeleça punição da **pessoa jurídica** nos delitos contra a “economia popular, a ordem econômica e financeira e o meio ambiente.” Claro está, pela leitura da Carta Magna que quem comete o delito em se tratando de “pessoa jurídica” é também a pessoa jurídica, o qual deverá suportar a multa advinda da respectiva punição. Se não vejamos:

O § 5º do artigo 173, e § 3º do art. 225 de nossa Carta Magna disciplinam o seguinte:

Art. 173, § 5º - "A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular."

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

Nossa Constituição Federal de 1988 evidencia a responsabilidade das pessoas jurídicas, sujeitando-as a sanções penais e administrativas. E, no direito tributário é comum o entendimento de que elas podem figurar como sujeitos ativos dos delitos fiscais.

Assim, no caso dos autos, tem-se que o sucessor, a ora recorrente, não é o infrator, como alega a autoridade singular. O infrator é a incorporada – pessoa jurídica, e não os seus administradores. Trata-se portanto de situações distintas, independentemente de quem são os seus administradores.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Assim, quando o Código Tributário Nacional preceitua que o sucessor responde tão somente pelo tributo devido, não há como incluir a multa, independentemente da existência de identidade parcial ou integral de sócios. Nesse caso, apenas para argumentar, apenas um sócio seria necessário para a continuação da infração? Ou haveria uma proporcionalidade entre o número de sócios e a infração cometida? De qualquer forma, defendo a teoria da realidade, em que o infrator neste caso, é a pessoa jurídica incorporada.

Desse modo, a multa punitiva de 75% não pode ser exigida da recorrente, tendo em vista que, nos termos do art. 133 do CTN, e da ampla existência de jurisprudência, não possui a incorporadora responsabilidade pela multa de ofício, apurada em nome da incorporada.

Em face do exposto, dou provimento parcial, tão somente para excluir a multa de ofício.

Sala das Sessões, em 05 de dezembro de 2000



MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

**VOTO VENCEDOR DO CONSELHEIRO LUIZ ROBERTO DOMINGO
RELATOR-DESIGNADO**

Como visto, trata-se de exigência de crédito tributário de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, relativo à receita de arrendamento de aeronave, registrada no ativo fixo da Recorrente, sendo que a autoridade fiscal entendeu que, por força dos contratos de arrendamento, além dos serviços prestados a terceiros e aluguéis recebidos, estes classificados na declaração de rendimentos do contribuinte como “Outras Receitas Operacionais”, deveriam ser considerados também os serviços escriturados no Razão sob a rubrica de “Outras Vendas”, referentes a prestação de serviços a título de “arrendamento”.

Preliminarmente, é imprescindível que se focalize a natureza jurídica das aeronaves para verificar se estamos diante de uma hipótese de incidência da COFINS.

O Código Brasileiro de Aeronáutica, Lei nº 7.565, de 19.12.86, dispõe em seu 72 e seguintes que:

Art. 72. O Registro Aeronáutico Brasileiro será público, único e centralizado, destinando-se a ter, em relação à aeronave, as funções de:

...

II - reconhecer a aquisição do domínio na transferência por ato entre vivos e dos direitos reais de gozo e garantia, quando se tratar de matéria regulada por este Código;

...

Art. 73. Somente são admitidos a registro:

I - escrituras públicas, inclusive as lavradas em consulados brasileiros;

II - documentos particulares, com fé pública, assinados pelas partes e testemunhas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

III - atos autênticos de países estrangeiros, feitos de acordo com as leis locais, legalizados e traduzidos, na forma da lei, assim como sentenças proferidas por tribunais estrangeiros após homologação pelo Supremo Tribunal Federal;

IV - cartas de sentença, formais de partilha, certidões e mandados extraídos de autos de processo judicial.

Art. 74. No Registro Aeronáutico Brasileiro serão feitas:

I - a matrícula de aeronave, em livro próprio, por ocasião de primeiro registro no País, mediante os elementos constantes do título apresentado e da matrícula anterior, se houver;

II - a inscrição:

a) de títulos, instrumentos ou documentos em que se institua, reconheça, transfira, modifique ou extinga o domínio ou os demais direitos reais sobre aeronave;

b) de documentos relativos a abandono, perda, extinção ou alteração essencial de aeronave;

c) de atos ou contratos de exploração ou utilização, assim como de arresto, seqüestro, penhora e apreensão de aeronave.

III - a averbação na matrícula e respectivo certificado das alterações que vierem a ser inscritas, assim como dos contratos de exploração, utilização ou garantia;

IV - a autenticação do Diário de Bordo de aeronave brasileira;

V - a anotação de usos e práticas aeronáuticas que não contrariem a lei, a ordem pública e os bons costumes.

Apesar de todo o regramento dedicado ao registro das Aeronaves, como se imóveis fossem, o próprio Código da Aeronáutica considera assim a natureza jurídica desses equipamentos de vôo, em seu art. 106:

Art. 106. Considera-se aeronave todo aparelho manobrável em vôo, que possa sustentar-se e circular no espaço aéreo, mediante reações aerodinâmicas, apto a transportar pessoas ou coisas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Parágrafo único. A aeronave é bem móvel registrável para o efeito de nacionalidade, matrícula, aeronavegabilidade (artigos 72, I, 109 e 114), transferência por ato entre vivos (artigos 72, II e 115, IV), constituição de hipoteca (artigos 72, II e 138), publicidade (artigos 72, III e 117) e cadastramento geral (artigo 72, V).

Ora, indiscutível que a aeronave é um bem móvel que tem regramento específico de registro e controle de propriedade, bem como sua utilização devidamente regradada pelo Código Brasileiro de Aeronáutica.

Dentre as disposições a respeito da exploração de serviços aéreos, dispondo o art. 180, que *"a exploração de serviços aéreos públicos dependerá sempre da prévia concessão, quando se tratar de transporte aéreo regular, ou de autorização no caso de transporte aéreo não-regular ou de serviços especializados"* controlados pelo Departamento de Aviação Civil - DAC.

É entendido pelo DAC que qualquer relação jurídica que possa intervir na posse ou propriedade das aeronaves deve ser registrado junto aos seus arquivos para o fim de que possa exercer efetivo controle da responsabilidade daqueles que se utilizam o espaço aéreo. Nas matrículas das aeronaves são registrados, além das características da aeronave, os dados relativos de seu proprietário, autenticação dos diários de bordo, inscrição dos contratos de exploração, arrendamento, fretamento, a inscrição relativa a abandono, perda e extinção de aeronave, bem como, Anotações de usos e praxe, que constitui inovação à norma legal, mas que registra as associações, costumes e práticas aeronáuticas que não contrariem a lei e os bons costumes, de caráter declaratório.

Por outro lado, o Código Brasileiro de Aeronáutica define os contratos típicos relativos à exploração de uma aeronave, sendo que, dentre eles, encontramos o arrendamento (art. 123), contrato esse definido no art. 127 a 130 do Código, dos quais destacamos os artigos 127 e 128:

“Art. 127. Dá-se o arrendamento quando uma das partes se obriga a ceder a outra, por tempo determinado, o uso e gozo de aeronave ou de seus motores, mediante certa retribuição.”

Art. 128. O contrato deverá ser feito por instrumento público ou particular, com a assinatura de duas testemunhas, e inscrito no Registro Aeronáutico Brasileiro.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

O contrato de Arrendamento previsto no Código Brasileiro da Aeronáutica é diverso do contrato de "*Arrendamento Mercantil*", forma mais comum. O contrato de arrendamento é efetivamente contrato de locação, figura do Direito Civil, devidamente prevista no art. 1.188 do Código Civil, cuja forma dispositiva muito se aproxima:

Art. 1.188. Na locação de coisa, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição."

Não importa para o Direito o nome que se dê ao fenômeno, mas sim suas características intrínsecas, que revelando a forma hipotética definida pela norma positiva, determinam qualitativamente e possibilita formar com perfeição certa relação jurídica, com seus conseqüentes direitos e deveres.

Apropriadas aqui, as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho que tanto costume trazer, quando me refiro à interpretação de termos lingüísticos:

"As coisas não mudam de nome, nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros, como nos ensina Ricardo Guibourg. Esta possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados) traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada nome, identificássemos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome.

Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Nesse sentido, atributo significa a propriedade que manifesta dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Desse modo, todo nome geral cria uma classe de objetos.

Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares. Entretanto, menos freqüentemente, introduz-se um nome para designar uma classe por mera questão de utilidade: é imprescindível para o direcionamento de certas operações mentais que alguns sejam agrupados segundo



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

critérios específicos.” (*parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 33, pág. 147*)

Indiscutível, portanto, que estamos diante de uma relação jurídica de locação ou arrendamento, como quisermos chamar, que tem a mesma estrutura jurídica, como definidos pelas normas regulamentares expedidas pelo Ministério da Aeronáutica e pelo Departamento de Aviação Civil - DAC.

O Departamento de Aviação Civil regula e controla a atividade de transporte aéreo no Brasil, sob as normas editadas pelo Ministério da Aeronáutica, que, na consecução de suas funções, editou a Portaria nº 1.293/CM5, de 21.10.80, que aprovou as “Instruções Reguladoras dos Serviços de Táxi Aéreo”, para definição das atividades dessas empresas no Brasil. Assim dispõem os artigos 1º e 2º do Regulamento:

“Art. 1º. As presentes instruções têm por finalidade estabelecer as normas básicas que orientam e disciplinam a funcionamento dos serviços de táxi aéreo.

Art. 2º. Para efeito dessas Instruções, ficam estabelecidas as seguintes conceituações:

1 - empresas de táxi aéreo : pessoa jurídica, constituída de acordo com o estabelecido nestas Instruções, que será autorizada a explorar os serviços de táxi aéreo;

...

3 - serviços de taxi aéreo - considera-se como tal:

a) o transporte de passageiros e carga, de interesse público, mediante remuneração livremente convencionada entre as partes, visando a proporcionar ao usuário atendimento imediato, independente de percurso ou escala, não podendo ser realizado em concorrência com o transporte aéreo regular;

b) as operações que, embora não objetivando o transporte aéreo como fim, dele se utilize em atividades realizadas a bordo de aeronaves, por técnicos ou especialistas não ligados à tripulação;

c) as operações na quais a aeronave pertencente a uma empresa de táxi aéreo é tripulada por um cliente piloto, que a toma em forma de aluguel;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 13986.000010/96-01
Acórdão : 202-12.624
Recurso : 105.164

Verifica-se que a relação jurídica, levada a efeito por uma empresa de táxi aéreo, que tem como remuneração aluguel é a locação e esta é considerada, especialmente, no âmbito das aeronaves como prestação de serviços de taxi aéreo, que deve ser devidamente registrada na matrícula da aeronave cedida.

Da vasta exposição legislativa retro, podemos afirmar que as atividades regulares de uma empresa de táxi aéreo contemplam o arrendamento ou a locação de aeronaves, mediante a remuneração de um aluguel; e que tal atividade além de ser fartamente definida pela legislação aeronáutica é exercício constitucionalmente assegurado.

Sendo neste caso especialíssimo a locação uma definição de prestação de serviços por força do Código Brasileiro da Aeronáutica, esta passa a ser fato imponível da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS que têm como base de cálculo o valor da prestação do serviço.

No que tange à responsabilidade tributária por sucessão, em especial, à aplicação do art. 133 do Código Tributário Nacional, entendo que a incorporadora sucede à incorporada seja por ter havido a continuidade das locações, seja pelo fato de os sócios e /ou administradores da incorporadora foram se identificam com os da incorporada. Neste caso, a penalidade não extrapola à pessoa do agente, uma vez que se confundem na pessoa sucedida e na sucessora.

Diante o exposto **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

Sala das sessões, em 05 de dezembro de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO