



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14751.000208/2007-25
Recurso nº 164.118 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.309 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A
Recorrida 5ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2004, 2005

ISENÇÃO. AMPLIAÇÃO DO EMPREENDIMENTO. PARCELA DA PRODUÇÃO ALCANÇADA. Somente a parcela da produção que exceda à capacidade anteriormente instalada é que poderá se beneficiar da isenção, por corresponder à efetiva ampliação do empreendimento, motivadora da concessão do benefício fiscal.

REDUÇÃO DO IMPOSTO. RECONHECIMENTO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA. A isenção ou redução do imposto é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, e é efetivada por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão. Desta forma, o reconhecimento pela autoridade administrativa não é mero requisito formal, senão o que dá efetividade e concretude ao benefício fiscal previsto na lei. Para tanto, é competente o titular da unidade da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona o requerente. Se o contribuinte apresenta Ato Declaratório Executivo expedido pela autoridade competente, o qual reconhece o direito à redução do imposto, ainda que retroativamente, o crédito tributário correspondente deve ser afastado. A contrário senso, na inexistência desse documento a pretendida redução do imposto não produz qualquer efeito e deve ser mantido o lançamento.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004, 2005

SUCESSÃO. INCORPORAÇÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO SOCIETÁRIO. A responsabilidade tributária de que trata o art. 132 do CTN

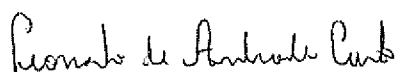
Handwritten signature

não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas que, por representarem penalidade pecuniária de caráter objetivo, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. O descumprimento da obrigação principal faz com que a ela se agregue, imediatamente, a obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "*constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data*", que é o caso dos autos. Tal conclusão se aplica, ainda com mais motivos, diante da constatação de que a fiscalização já se encontrava em curso no momento do evento sucessório, e que incorporada e incorporadora integravam um mesmo grupo empresarial, em intrincada rede de participações e com diretores em comum.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar as exigências correspondentes à parte da infração 2, nos valores de R\$ 18.998.887,13 em 31/12/2003; e R\$ 11.562.171,66 em 31/12/2004. Os Conselheiros Ricardo Luiz Leal de Melo, Sandra Maria Dias Nunes e Leonardo de Andrade Couto votaram com o Relator pelas conclusões, em relação à multa de ofício. Declararam-se impedidos os Conselheiros Fábio Soares de Melo e Valmir Sandri, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Fez sustentação oral pela Recorrente Dr. Carlos Toledo Abreu Filho - OAB/SP nº 87.773 e pela Procuradoria da Fazenda Nacional o Dr. Paulo Riscado.



LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente



WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM: 12 NOV 2019

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Ricardo Luiz Leal de Melo, Fábio Soares de Melo, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Sandra Maria Dias Nunes e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 11-20.523, de 10/10/2007, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 04/08) para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), com multas de 75% além de juros de mora. O crédito total lançado monta a R\$ 93.996.844,99, conforme Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 03).

O lançamento foi efetuado em virtude de ter a fiscalização apurado infrações referentes a benefícios de redução e isenção do imposto, conforme Descrição dos Fatos (fls. 05/06) e detalhamento no Relatório da Fiscalização (fls. 09/17). Por bem descrever o ocorrido, valho-me do minucioso relato do processo em primeira instância, a seguir transcrito.

3.1. A fiscalização foi inicialmente aberta na empresa CIMENTO POTY S/A, posteriormente incorporada pela VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A, razão pela qual foi aberto Mandado de Procedimento Fiscal - MPF na incorporadora para dar prosseguimento à fiscalização. Quando incorporada, a CIMENTO POTY S/A mantinha dois estabelecimentos industriais na área de atuação da SUDENE, um localizado na cidade de Caaporã (PB) e outro em Sobral (CE);

Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 1 – Isenção da fábrica de Sobral (CE)

3.2. A empresa foi beneficiada com isenção do IRPJ por dez anos, com início no ano-calendário de 1995 e término em 2004, em virtude de projeto de ampliação da produção de cimento. A capacidade instalada, que antes da ampliação era de 515.208 toneladas/ano (t/ano), passou para 1.175.208 t/ano;

3.3. O art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, com a redação dada pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977, determina que “a isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação, não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior”. Assim, não estão abrangidas pela isenção concedida pela Portaria DAI/ITE nº 72/96 as primeiras 515.208 toneladas anuais produzidas pela fábrica de Sobral. Não obstante, poderiam continuar beneficiadas pela redução escalonada do IRPJ incidente sobre o seu resultado, prevista no art. 14 do mesmo diploma legal;

3.4. Na memória de cálculo dos benefícios fiscais que apresentou à fiscalização, pode-se verificar o engano cometido pela empresa, quando separou a produção de cimento da fábrica de Sobral (CE) em duas partes: produção incentivada pelo art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963, e a incentivada pelo art. 13 do mesmo diploma;

3.5. No ano-calendário de 2003, a produção foi de 966.740 t. Pela correta aplicação das normas isentivas, desse total 515.208 t seriam beneficiadas

com a redução escalonada prevista no art. 14 da Lei n.º 4.239, de 1963. Somente a partir daí passaria a incidir a isenção, que seria aplicada, portanto, ao resultado decorrente das 451.532 t adicionais;

3.6. Idêntico raciocínio deve ser aplicado ao cálculo da produção incentivada no ano-calendário de 2004, período em que a produção da fábrica de Sobral foi de 1.056.787 t. As primeiras 515.208 t estariam abrangidas pela redução escalonada, incidindo a isenção apenas sobre a produção adicional, que foi de 541.579 t;

3.7. A fiscalizada calculou a isenção sobre 660.000 t nos dois anos e aplicou a redução escalonada sobre a produção restante;

Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 2 – Redução de 75% por diversificação e modernização total da planta industrial de Caaporã (PB)

3.8. Constatou-se que a empresa autuada vem se utilizando irregularmente do benefício fiscal de redução de 75% do IRPJ sobre os resultados da produção da fábrica de Caaporã (PB), pois não há ato expedido pela Secretaria da Receita Federal reconhecendo o benefício. Embora intimada, em 21/03/1996, a apresentar cópia dos atos expedidos reconhecendo o favor fiscal a que se referem os Laudos Constitutivos 48 e 49, ambos de 2004, emitidos pela ADENE (fls. 130/137), a empresa silenciou a respeito. Em 29/06/2006, protocolizou dois pedidos de reconhecimento do direito à redução do imposto, relativos aos citados Laudos Constitutivos, na forma dos atrs. 59, 60 e 61 da Instrução Normativa – IN SRF n.º 267, de 2002, indeferidos pela Seção de Análise e Orientação Tributária (SEORT), em face da inadimplência múltipla no CADIN, segundo consta dos Pareceres SAORT/DRF/JPA n.º 457 e 458, ambos de 2006 (fls. 150/171), contra os quais a empresa autuada apresentou manifestação de inconformidade à DRJ do Recife;

3.9. Desde que instituídos, os incentivos fiscais para o desenvolvimento regional às empresas instaladas na área da SUDENE, previstos nos arts. 13 e 14 da Lei n.º 4.239, de 1963, sofreram diversas alterações. A partir de agosto de 2000, passaram a ser regulados pela Medida Provisória – MP n.º 2.058, de 2000, atualmente 2.199-14, de 2001. O ato do Poder Executivo que definiu os setores considerados prioritários para o desenvolvimento regional nas áreas da SUDAM e SUDENE foi o Decreto n.º 4.213, de 2002, que, em seu art. 3º, também traz a exigência de que o direito à redução do IRPJ seja reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB jurisdicionante do contribuinte. Idêntica disposição é encontrada no Regulamento dos Incentivos Fiscais Administrados pela ADENE (arts. 2º e 15 da Resolução n.º 26-A, de 22/12/2006);

3.10. Ainda que existisse ato de reconhecimento do direito emitido pela DRF jurisdicionante, a fiscalizada não poderia ter se beneficiado da redução do IRPJ do ano-calendário de 2003. A MP n.º 2.199, de 2001, em seu art. 1º, §1º, determina que a fruição do benefício por instalação, ampliação, modernização ou diversificação dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao início da operação. O §2º do mesmo artigo, acrescenta que, na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no §1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo;

3.11. Segundo os itens 12 do Laudo Constitutivo n.º 48/2004 e 11 do Laudo Constitutivo n.º 49/2004, os projetos incentivados entraram em operação em 2002. Conforme a MP 2.199, de 2001, se os laudos tivessem sido expedidos até o último dia útil de março de 2003, a empresa poderia usufruir do benefício no mesmo ano. Entretanto, os laudos foram expedidos apenas em março de 2004;



Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 3 – Redução pela manutenção do empreendimento em Sobral (CE)

3.12. Intimada a apresentar cópia de laudo da SUDENE/ADENE, bem como ato concessório do benefício fiscal emitido pela RFB, relativos a sua filial em Sobral, a empresa autuada fez menção, em correspondência datada de 13/09/2006, de que estaria remetendo os laudos constitutivos desta unidade fabril, que, no entanto, não a acompanharam (fl. 51). A falta foi registrada no Termo de Intimação Fiscal lavrado em 06/10/2006 (fls. 78/79);

3.13. Por intermédio da ADENE, a fiscalização localizou a declaração SUDENE de n.º 171/69, de 06/11/1969. Tal documento atesta que a fábrica de Sobral satisfazia as condições para a obtenção da redução até o ano-calendário de 1978 (fl. 141);

3.14. Por meio dos Termos de Intimação lavrados em 05/12/2006 (fls. 82/83) e 28/12/2006 (fls. 86/87), foram reiterados os pedidos para que a empresa apresentasse cópia do ato concessório da redução expedido pela RFB, conforme art. 16 da Lei n.º 4.239, de 1963. Não havendo comprovado que obteve o reconhecimento do direito à redução do IRPJ para a fábrica de Sobral, nos anos de 2003 e 2004, a fruição do benefício é irregular e foi glosada.

Irresignado com as exigências, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 177/210. Mais uma vez, transcrevo a síntese dos argumentos aduzidos, conforme consta do relatório em primeira instância.

[...]

MÉRITO

Multa de ofício

4.11. Tendo sido lavrado o auto de infração contra o sucessor, mesmo se devido o tributo, não cabe a imposição de qualquer multa, nos termos do art. 132 do CTN (cita decisões do Conselho de Contribuintes para embasar o seu entendimento);

Suposta superestimação do lucro da exploração da unidade de Sobral/CE

4.12. A autuação não se enquadra em qualquer dos artigos citados no auto de infração, vez que tratam das linhas gerais do incentivo, “restando sem qualquer discriminação os termos legais supostamente transgredidos, em virtude do total divórcio entre a base legal do auto de infração e a acusação exposta”. Além disso, há completo equívoco da fiscalização ao efetuar o cálculo apresentado no auto de infração, uma vez que há pleno desconhecimento da base do incentivo;

4.13. O benefício obtido foi para a construção de um novo forno, passando a existir uma divisão: o forno 1 (antigo) continuaria com o benefício da redução, enquanto que o forno 2 (novo) teria o benefício da isenção. Ao se efetuar o cálculo “houve sedimentação das produções, sendo cada uma beneficiada pelo respectivo favor fiscal”;

4.14. Houve uma interpretação errônea do benefício e de seu cálculo, pois não se pode pegar o valor total e reduzir os benefícios, “em verdade deve-se sedimentar a produção, observando quanto ao *Forno 1* a redução e ao *Forno 2* a isenção, o que levará ao acerto dos cálculos apresentados pela autuada”;

4.15. Ao glosar o cálculo da isenção, a fiscalização não considerou o excesso como passível sequer de redução;

4.16. Cabe aferir de forma inequívoca a exação, do contrário o lançamento deverá ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, conforme arts. 142, 145 e 149 do CTN;

Supostas irregularidades quanto ao benefício da unidade de Caaporã/PB

4.17. Relativamente à acusação da unidade de Caaporã/PB, ocorre o mesmo problema quanto ao embasamento legal do auto de infração, vez os dispositivos legais utilizados tratam de determinações gerais do incentivo, mas não demonstram qual a norma supostamente agredida;

4.18. Restam três pontos a serem definidos: a) o benefício de redução de 75% teve seus Laudos Constitutivos aprovados pela ADENE, além de ter o pedido declaratório protocolado perante a Receita Federal (diz que até o momento não houve decisão final acerca do pleito, o que o deixa em pleno gozo do benefício); b) a lavratura do auto de infração somente poderia ocorrer após a decisão definitiva da Delegacia de Julgamento, onde o pleito se encontra em trâmite; c) é beneficiário de redução escalonada de IRPJ pela manutenção do empreendimento, o que lhe o direito de redução de 37,5% em 2003 e 25% em 2004, resultando na necessidade de abatimento desses valores;

4.19. Os benefícios fiscais, se concedidos em condições onerosas, estão sujeitos ao primado da legalidade. Na hipótese discutida, a lei não estabeleceu a obrigação de se obter a autorização da RFB, mas quem o fez foi um simples decreto (cita escólio doutrinário para fundamentar o seu entendimento). O simples descumprimento de obrigação acessória (comunicação à RFB) não é condição suficiente para autorizar a glosa do benefício;

4.20. A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF apontada pelo agente fiscal encontra-se superada, tendo o acórdão citado sido rechaçado em decisão recente (transcreve o voto condutor do acórdão);

4.21. O Relatório de Fiscalização menciona que a empresa teria protocolado pedidos de reconhecimento do incentivo em 29/06/2006, os quais teriam sido indeferidos, estando pendente de apreciação da manifestação de inconformidade. Como entre a data do protocolo (29/06/2006) e a da ciência do indeferimento decorreu prazo superior a 120 (cento e vinte) dias, a lavratura do auto de infração estaria em choque com o §2º do art. 60 da IN SRF n.º 267, de 2002;

4.22. Mesmo na hipótese de indeferimento, o que sequer ocorreu, uma eventual cobrança relativa ao passado enfrenta óbices (cita escólios doutrinários, sustentando a impossibilidade de retroeficácia de eventual anulação de incentivo fiscal);

4.23. Ressalte-se mais um erro da autoridade autuante, uma vez que coloca o benefício fiscal com possibilidade de gozo somente a partir de 2004, quando, em verdade, poderia ser utilizado a partir de 2003. A autoridade utilizou-se da MP n.º 2.199, de 2001, com alteração da Lei n.º 11.196, de 2005, onde o termo “fruição” foi cambiado pelo termo “operação”, o que modifica completamente a interpretação, pois a fruição da empresa começa no ano de 2003, e não 2004, invalidando o argumento do auto de infração;

Supostas irregularidades quanto ao benefício de Sobral/CE

4.24. Diz a autoridade fiscal que a empresa não conseguiu comprovar a existência de direito ao benefício de redução escalonada dentro da área da ADENE



e que a única declaração quanto ao direito da unidade seria advindo da de nº 171/69, com duração até 1978. Ora, consoante a Lei nº 4.239, de 1963 (principalmente em seu art. 16), inexistia qualquer necessidade de ato concessório da Receita Federal, tendo pleno efeito o laudo emitido, à época, pela SUDENE, motivo pelo qual não tinha obrigação legal de apresentar qualquer declaração;

4.25. Sequer existe a necessidade de prorrogação do laudo concessório (cita decisão do Conselho de Contribuintes para embasar o seu entendimento);

4.26. O benefício foi prorrogado pela legislação da época até a extinção da SUDENE e a criação da ADENE. Quanto à criação da ADENE, o benefício da empresa foi prorrogado, a termo do art. 2º da MP nº 2.199-14, de 2001 c/c o art. 2º do Decreto nº 4.213, de 2002. Ou seja, a unidade de Sobral/CE se encontra em pleno gozo do benefício de redução, o que faz faltar em seu bojo o auto de infração.

5. Ao final, requer sejam acatadas as preliminares, para que seja anulado o auto de infração. Na eventualidade de adentrar-se no mérito, requer seja julgado improcedente a autuação e a conseqüente multa imposta. Requer, ainda, a realização de perícia contábil, referente ao tema citado às fls. 4/4 do Relatório de Fiscalização, pois, no caso, ao glosar o cálculo da isenção, a fiscalização não considerou o excesso como passível sequer de se beneficiar da redução, questionada em outro tópico. Após nomear perito, requer, outrossim, seja o auto de infração convertido em diligência para apurar os motivos da não-disponibilização dos autos, a realização de diligência junto à ADENE, para que seja emitido parecer sobre a regularidade da documentação apresentada pela empresa, bem como seja notificada a autoridade julgadora para enviar cópia integral dos processos administrativos de nºs 11618.0023020/2006-66 e 11618.002319/2003-31, os quais comprovam que a empresa teria protocolado pedidos de reconhecimento do incentivo em 29/06/2006, que teriam sido indeferidos, estando pendente de apreciação da manifestação de inconformidade apresentada.

6. Por último, requer sejam as notificações, intimações, pedidos de diligência e perícia encaminhados ao endereço localizado na Rua Madre Deus, nº 27, 15º andar. Ainda, seja intimado para manifestar-se no prazo de 10 (dez) dias sobre o processo, após o encerramento da instrução, conforme determina o art. 44 da Lei nº 9.784, de 1999. Protesta, também, por todos os meios de provas permitidos.

7. Às fls. 278/280, encontra-se pedido de aditamento e retificação da impugnação apresentada, na qual se registrou:

7.1. Quanto ao item “DAS SUPOSTAS IRREGULARIDADES QUANTO AO BENEFÍCIO DA UNIDADE DE CAAPORÃ/PB”, aditar o seguinte: “Mesmo que não se considerasse o argumento da mudança dos termos de fruição e operação, teríamos que: (i) os próprios Laudos Constitutivos nºs 48 e 49 mencionam em seus textos o ano-calendário de 2003 como sendo o do início do prazo de fruição do benefício. Assim sendo, ao observar os atos da Adene, o contribuinte teria cometido um erro escusável induzido pela própria Administração, por conta do qual não poderia ser a vítima de qualquer cobrança ou, quando menos, teria ele observado atos administrativos de caráter normativo, o que, nos termos do art. 100 do CTN, afasta a cobrança de quaisquer penalidades ou de juros”;

7.2. No item “DA NÃO-PRECLUSÃO DA MATÉRIA DE DIREITO E DE FATO”, modifica-se o primeiro parágrafo para “Caso não atendido o item anterior, em virtude da possibilidade do autuado não ter acesso ao auto de

infração, requer desde já a garantia da não-preclusão de qualquer matéria de direito e de fato, conforme lhe é garantido no artigo 16 do Decreto nº 70.235/72” (grifos no original);

7.3. No item “DA INSEGURANÇA JURÍDICA – DA DÚVIDA SOBRE A AUTORIDADE JULGADORA”, modifica-se o título para “DA INSEGURANÇA JURÍDICA – DA DÚVIDA SOBRE A AUTORIDADE RECEPTORA”.

8. Às fls. 405/415, o contribuinte junta aos autos memorial de julgamento, no qual, depois de sustentar o seu cabimento e elencar os fatos que ensejaram a autuação, sintetizou as razões de defesa apresentada.

A 5ª Turma da DRJ em Recife/PE analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 11-20.523, de 10/10/2007 (fls. 424/444), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

*BENEFÍCIO FISCAL LEI N.º 4.239/1963.
RECONHECIMENTO PELA SECRETARIA DA RECEITA
FEDERAL DO BRASIL. NECESSIDADE.*

O benefício fiscal de que trata a Lei n.º 4.239/1963, conferido a empreendimentos industriais ou agrícolas que se instalem, modernizarem, ampliarem ou diversificarem, nas áreas de atuação da SUDENE/ADENE, devem ser reconhecidos pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil da jurisdição do contribuinte, não bastando a sua concessão por aquele órgão federal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003, 2004

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES.

A responsabilidade da incorporadora sobre os créditos tributários devidos pela incorporada, quando submetidas à mesma administração, é extensiva às penalidades de natureza fiscal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003, 2004

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Somente se considera nulo o auto de infração quando praticado por pessoa incompetente, com preterição do direito de defesa ou quando ausente algum de seus requisitos formais.

PEDIDOS DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE INDEFERIMENTO.

Desnecessários são os pedidos de perícia e/ou diligência quando os autos já trouxerem todos os elementos necessários à convicção do julgador.



Não encontro nos autos prova da data em que o contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância. A correspondência encaminhando o acórdão (fl. 458) é datada de 01/11/2007. Não obstante, foi apresentado recurso voluntário em 29/11/2007 conforme carimbo de recepção à folha 467.

No recurso interposto (fls. 468/490), a interessada historia, por sua ótica, as infrações apuradas pelo Fisco, os argumentos aduzidos em sede de impugnação e a decisão de primeira instância.

A seguir, reitera seus argumentos acerca do descabimento da multa de ofício, aplicada à sucessora Cimentos Votorantim N/NE S.A. por alegadas irregularidades cometidas pela incorporada Cimento Poty S.A., anteriormente ao evento sucessório. Alega que a responsabilidade prevista no art. 132 do CTN alcança apenas o valor dos tributos, e que penalidade não é tributo.

Especificamente sobre as infrações objeto de lançamento, a recorrente traz os seguintes argumentos, em apertada síntese:

1 Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 1 – Isenção da fábrica de Sobral (CE) – Infração 001 – Valores: R\$ 5.520.925,18 em 31/12/2003 e R\$ 2.058.877,93 em 31/12/2004.

A fiscalização não teria levado em conta que o favor fiscal estava vinculado a uma ampliação da capacidade produtiva, correspondente à instalação de um novo forno (forno 2). Assim, a interessada nada mais teria feito do que reputar isenta toda a produção desse novo forno.

Adicionalmente, caso seu argumento anterior não seja aceito, reclama que o excesso de produção apurado pelo Fisco deveria se beneficiar, ao menos, de redução escalonada do imposto (37,5% em 2003 e 25% em 2004). Ao assim não considerar, o lançamento teria ofendido as disposições dos arts. 142, 145 e 149, todos do CTN.

2 Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 2 – Redução de 75% por diversificação e modernização total da planta industrial de Caaporã (PB) – Infração 002 (parte) – Valores: R\$ 18.998.887,13 em 31/12/2003 e R\$ 11.562.171,66 em 31/12/2004.

A recorrente questiona o entendimento de que seria indispensável a autorização da RFB para a fruição do benefício de incentivo fiscal, e aduz quatro distintas razões, a saber:

- a) Em matéria de benefícios fiscais concedidos a título oneroso impera o princípio constitucional da legalidade. Afirma que não se encontra em lei a exigência de subordinação do aproveitamento da redução do imposto à prévia edição de ato por parte da RFB. Essa condição somente teria surgido em atos de inferior hierarquia.

Questiona, ainda, o entendimento esposado pela decisão recorrida, de que tal exigência se encontraria no art. 16 da Lei nº 4.239/63. Por sua ótica, a expressão “reconhecimento”, empregada no texto legal, não teria caráter constitutivo, mas



meramente instrumental/declaratório. O caráter constitutivo do benefício residiria, de fato, no Laudo expedido pela ADENE.

Ainda neste tópico, sustenta que inexistia dispositivo legal que apene com a perda do benefício fiscal a eventual falta do documento emitido pela RFB. Sem lei, a sanção aplicada pelo Fisco seria descabida.

- b) À época da autuação, a interessada já havia apresentado pleitos visando a satisfazer os reclamos do Fisco, ou seja, a obtenção dos atos de reconhecimento do benefício fiscal, mediante os processos administrativos nº 11618.002319/2006-31 e nº 11618.002320/2006-66, ainda não definitivamente julgados.

Nessas condições, a recorrente se encontraria no gozo automático do favor fiscal, não podendo ser submetida a autuação, conforme Decreto nº 4.213/2002, art. 3º, §§ 2º e 3º, e IN SRF nº 267/2002, art. 60, §§ 2º e 6º. Ou, quando menos, estaria resguardada contra qualquer cobrança relativa ao passado. Afirma, ainda, que os referidos decreto e IN não assinalaram qualquer prazo específico para se formular o pleito de reconhecimento de incentivo.

- c) Sustenta que a jurisprudência administrativa lhe é favorável, ao contrário do que consta do Relatório da Fiscalização. Colaciona o acórdão CSRF/01-04.876, de 17/02/2004, inclusive excerto do voto do relator.
- d) Assegura que a unidade fabril de Caapora é beneficiária da Declaração DAI/ITE nº 189/98 (fl. 66), que lhe assegura redução escalonada do IRPJ para o período de 1998 a 2013, sendo aplicáveis os percentuais de 37,5% em 2003 e 25% em 2004. Desta forma, ainda que, por hipótese, não se admita a redução de 75%, seria automaticamente aplicável a redução escalonada.

Prossegue a recorrente, combatendo, agora, o entendimento de que não se poderia cogitar de qualquer benefício no ano-calendário 2003, tendo em vista que os Laudos Constitutivos nº 48 e nº 49, emitidos pela ADENE, o foram somente em março de 2004. Aqui, traz duas razões:

- a) A Autoridade Fiscal teria lançado mão de legislação que não se encontrava em vigor ao tempo dos fatos.

Segundo afirma, nos anos-calendário 2003 e 2004 vigia a redação original do art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001. Sustenta, ainda, que essas disposições teriam sido rigorosamente observadas.

Entretanto, o AFRFB ter-se-ia valido da alteração da redação do dispositivo legal ocorrida em 2005, introduzida pelo art. 32 da Lei nº 11.196, que substituiu a expressão “*início da fruição*” pela expressão “*início da operação*”, ao final do § 1º do art. 1º da MP 2.199-14/2001. Tanto a autuação quanto as decisões nos processos administrativos nº 11618.002319/2006-31 e 11618.002320/2006-66 teriam se valido da nova redação, ainda não vigente à época dos fatos.

- b) Os Laudos emitidos pela ADENE seriam, por sua ótica, atos emanados de órgão da Administração Federal dotados de conteúdo normativo (ao menos em caráter individual). Sua observância afastaria, desta forma, quaisquer acréscimos a título de multa, juros etc, a teor do disposto no art. 100 do CTN.



3 Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 3 – Redução pela manutenção do empreendimento em Sobral (CE) – Infração 002 (parte) – Valores: R\$ 3.046.313,01 em 31/12/2003 e R\$ 1.724.658,25 em 31/12/2004.

A recorrente se reporta aos argumentos desenvolvidos quanto à irregularidade anterior, no sentido de que a eventual inexistência de autorização prévia da RFB para gozo do benefício fiscal tipificaria, quando muito, mero descumprimento de obrigação acessória, insuscetível de acarretar a perda do benefício.

Adicionalmente, traz duas razões que, por sua ótica, seriam capazes de afastar esta infração:

- Aqui se trata do incentivo originalmente estatuído pela Lei nº 4.239/1963, o qual contemplava a simples manutenção do estabelecimento em área incentivada. E não se questionou, em momento algum, a efetiva existência/operação de seu estabelecimento nos anos-calendário 2003 e 2004.
- Admite que obteve da Sudene um documento com prazo de validade determinado (Declaração nº 171/69, fl. 141) que expirou em 1978. No entanto, possui também um segundo documento, sem prazo de validade, atestando a continuidade da satisfação das condições para fruição da redução, qual seja, a Declaração Sudene DAI/ITE nº 65/96 (fl. 220). Conclui que, na inexistência de lei que estabelecesse uma obrigação de “*renovação periódica*” da manifestação da Sudene, os termos desta última declaração permanecem e o gozo do benefício permaneceria “*soberanamente autorizado*”. Lembra, ainda, que o estabelecimento de Sobral/CE estaria entre aqueles reputados prioritários pelo Poder Executivo, incluído no âmbito do art. 2º, inc. V, do Decreto nº 4.213/2002.

Conclui com o pedido de provimento de seu recurso e cancelamento integral do lançamento de IRPJ.

Em 06/04/2010 foi entregue no protocolo do CARF o expediente de fls. 529/531, mediante o qual a interessada apresenta novos documentos e requer sua juntada aos autos, escudada no art. 16, § 4º, alínea “b”, do Decreto nº 70.235/1972, a saber:

- a) Ato Declaratório Executivo nº 65 (doc. 2/A, fl. 545), expedido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Recife/PE, datado de 31/03/2010 e publicado no DOU do dia 01/04/2010, o qual reconhece o direito à fruição, pela unidade de Caaporã, da redução de 75% do IRPJ a partir de 2003, por força da modernização total da produção de cimento. Referido ADE se fundamenta no Laudo Constitutivo Adene nº 97/2007 (doc. 2/B, fls. 547/549), o qual transfere da Cimento Poty S/A para a recorrente, em face da incorporação havida, os benefícios de que tratava originalmente o Laudo Constitutivo Adene nº 48/2004.
- b) Ato Declaratório Executivo nº 66 (doc. 3/A, fl. 550), expedido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Recife/PE, datado de 31/03/2010 e publicado no DOU do dia 01/04/2010, o qual reconhece o direito à fruição, pela unidade de Caaporã, da redução de 75% do IRPJ a partir de 2003, para a diversificação correspondente à fabricação de argamassa. Referido ADE se fundamenta no Laudo Constitutivo Adene nº 98/2007 (doc. 3/B, fls. 552/554), o qual transfere da Cimento Poty S/A para a recorrente, em face da

incorporação havida, os benefícios de que tratava originalmente o Laudo Constitutivo Adene nº 49/2004.

- c) Ato Declaratório Executivo nº 63 (doc. 4, fls. 555/556), expedido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil em Recife/PE, datado de 24/03/2010 e publicado no DOU do dia 26/03/2010, o qual reconhece o direito à fruição, pela unidade de Sobral, da redução de 75% do IRPJ a partir de 2006, por força da modernização total da fabricação de cimento ocorrida em 2004. Sustenta a interessada que *“referido ato substancialmente confirma tudo quanto sustentado ao longo dos itens 28 a 31 do Recurso Voluntário de fls. 467/490, ou seja, que a unidade em questão satisfazia os requisitos necessários ao gozo dos benefícios concedidos à simples ‘manutenção’ dos empreendimentos, porquanto se dedicava à atividade reputada de caráter prioritário e se encontrava em pleno funcionamento em 2003/2004 (tanto que experimentou, nesse último ano, ‘modernização total’ da sua produção). Demais disso, é vem de ver que o incentivo reconhecido por este ADE (75% de redução) significativamente suplanta aquele glosado (37,5% de redução para 2003 e 25% para 2004), de tal sorte que, devidamente consideradas todas as circunstâncias, a ora Recorrente fatalmente acabaria até na condição de credora do Fisco Federal”*.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha

Considerando a data da correspondência que encaminhou o acórdão de primeira instância (01/11/2007, fl. 458), a data de protocolo do recurso voluntário (29/11/2007, fl. 467) e na ausência de prova quanto à data da efetiva ciência da interessada, tenho o recurso por tempestivo e dele conheço.

Da mesma forma, conheço dos documentos acostados aos autos em 06/04/2010, por se tratarem de documentos que somente ingressaram no mundo jurídico em março e abril do corrente ano, amoldando-se as circunstâncias à perfeição ao descrito nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

[...]

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Passo a apreciar os argumentos aduzidos no recurso voluntário, para cada uma das irregularidades apontadas pelo Fisco.

Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 1 – Isenção da fábrica de Sobral (CE) – Infração 001 – Valores: R\$ 5.520.925,18 em 31/12/2003 e R\$ 2.058.877,93 em 31/12/2004.

No que toca a esta irregularidade, o litígio não se assenta sobre a isenção fiscal, propriamente, mas sim sobre a forma de calcular qual parte da produção estaria isenta e qual parte estaria sujeita a redução do imposto, ou ao regime tributário aplicável.

O exame da Portaria DAI/ITE nº 72/96 (fl. 140) revela que o benefício de isenção se deu em razão de ampliação do empreendimento até então existente, conforme abaixo:

Capacidade Instalada Anterior	-	515.208 t/ano
Capacidade Instalada Atual	-	1.175.208 t/ano
Capacidade Instalada Incentivada	-	660.000 t/ano

Entendeu a recorrente que, tendo sido sua produção no ano-calendário 2003 de 966.740 t, desse total 660.000 t estariam isentas, e a diferença de 306.740 t estariam sujeitas à redução do imposto.

O entendimento do Fisco foi diverso, concluindo que 515.208 t, correspondentes à capacidade instalada anterior à ampliação estariam sujeitas ao regime anteriormente aplicável, e tão somente a diferença de 451.532 t estaria isenta. A isenção estaria, desta forma, superdimensionada em relação a $(660.000 \text{ t} - 451.532 \text{ t} =) 208.468 \text{ t}$ produzidas.

Esses cálculos, bem assim aqueles referentes ao ano-calendário 2004, foram sintetizados no quadro de fl. 12 e demonstrados analiticamente às fls. 146/147 (2003) e 148/149 (2004).

Alega a interessada que a fiscalização não teria levado em conta que o favor fiscal estava vinculado a uma ampliação da capacidade produtiva, correspondente à instalação de um novo forno (forno 2). Assim, a interessada nada mais teria feito do que reputar isenta toda a produção desse novo forno.

Não entendo da mesma forma.

Anteriormente à ampliação de suas instalações, a interessada dispunha de capacidade para produzir 515.208 t. O favor fiscal obtido tem como contrapartida lógica todos os benefícios que o aumento de produção traria à região em que se encontrava o empreendimento, tais como, por exemplo, aumento no número de empregos, geração de renda, desenvolvimento regional, entre outros. Daí a conclusão do Fisco, acertada, a meu ver, de que a produção correspondente à capacidade anteriormente instalada estaria sujeita ao mesmo regime tributário de que até então gozava, e apenas a parcela que excedesse essa capacidade anterior, vale dizer, que correspondesse a uma efetiva ampliação da produção, estaria alcançada pela isenção do imposto. É nesse exato sentido que se deve compreender o que dispõe o parágrafo 3º do art. 13 da Lei nº 4.239/1963:

§ 3º - A isenção concedida para projetos de modernização, ampliação ou diversificação não atribui ou amplia benefícios a resultados correspondentes à produção anterior. (Incluído pelo Decreto-lei nº 1.564, de 1977)

Exemplificando pelo absurdo: suponhamos que, em determinado ano, a produção total da interessada alcançasse exatos 515.208 t. Por seu raciocínio, essa produção estaria inteiramente alcançada pela isenção, posto que inferior às 660.000 t de capacidade instalada incentivada e nelas contida. Tal conclusão contraria a lógica da concessão do benefício fiscal, visto que, para produzir essa quantidade não seria necessária qualquer ampliação, dela dando conta integralmente as instalações originais, com o regime tributário a



que estava submetida. A isenção teria sido, então, concedida sem qualquer contrapartida sócio-econômica decorrente do aumento da produção.

Não vislumbro, como deseja a recorrente, a possibilidade de segregar, para fins fiscais, as produções de duas linhas distintas (forno 1 e forno 2) e privilegiar uma delas, alcançada por benefício fiscal mais amplo, em detrimento da outra.

Concluo, assim, que somente a produção que exceda à capacidade anteriormente instalada é que poderá se beneficiar da isenção, por corresponder à efetiva ampliação do empreendimento, motivadora da concessão do benefício fiscal. Não faço reparos, pois, à decisão recorrida, e nego provimento ao recurso voluntário, quanto a este ponto.

Quanto ao argumento subsidiário, de que o excesso de produção apurado pelo Fisco deveria se beneficiar, ao menos, de redução escalonada do imposto (37,5% em 2003 e 25% em 2004), trata-se de determinar qual o regime tributário aplicável à produção correspondente à capacidade instalada anterior à ampliação. Esse assunto será abordado mais adiante neste voto, ao apreciar a irregularidade correspondente à atividade 3 – Redução pela manutenção do empreendimento em Sobral/CE.

Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 2 – Redução de 75% por diversificação e modernização total da planta industrial de Caaporã (PB) – Infração 002 (parte) – Valores: R\$ 18.998.887,13 em 31/12/2003 e R\$ 11.562.171,66 em 31/12/2004.

Gira o litígio em torno do entendimento dos autuantes, no que foram seguidos pela Turma Julgadora em primeira instância, de que a autoridade administrativa a quem compete o reconhecimento da isenção/redução seria o titular da Unidade Local da RFB que jurisdiciona o contribuinte que pleiteia o benefício fiscal. Na ausência desse reconhecimento, não poderia o contribuinte se beneficiar da isenção.

A recorrente, por sua vez, sustenta que esse reconhecimento pela Receita Federal seria mera obrigação acessória. A redução já teria sido reconhecida no momento em que a Adene expediu os Laudos Constitutivos nº 48/2004 e nº 49/2004 (fls. 130/137), sendo esse órgão (a Adene) aquele a quem compete, por lei, o reconhecimento do cumprimento das condições legais e, conseqüentemente, do direito ao benefício. Em seu recurso, a interessada questiona o entendimento de que seria indispensável a autorização da RFB para a fruição do benefício de incentivo fiscal, e aduz quatro distintas razões.

Entretanto, a discussão dessas razões passa a segundo plano, em face dos Atos Declaratórios Executivos nº 65 e nº 66 aos quais me reporteí no final do relatório que antecede a este voto. Por amor à clareza, transcrevo, abaixo, o conteúdo integral do ADE nº 65, publicado na fl. 32 do DOU de 01/04/2010:

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM RECIFE

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO Nº- 65, DE 31 DE MARÇO DE 2010

Declara o reconhecimento do direito à REDUÇÃO do Imposto sobre a Renda e adicionais em favor da pessoa jurídica Votorantim Cimentos N/NE S/A, CNPJ Nº- 10.656.452/0001-80, pela Modernização Total de empreendimento prioritário na



O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE RECIFE (PE), no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo artigo 285, inciso II, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda No- 125, de 04 de março de 2009, publicada no Diário Oficial da União de 06 de março de 2009, e no uso da competência determinada pelo artigo 3º do Decreto No- 4.213, de 26 de abril de 2002, DOU 26.04.2002, c.c. o artigo 60 da Instrução Normativa SRF No- 267, de 23 de dezembro de 2002, resolve:

DECLARAR, com fundamento nos artigos 59, 60 e 78, "caput" e parágrafos, da Instrução Normativa SRF No- 267, de 23.12.2002, sem prejuízo das demais normas em vigor que regem a matéria, e tendo em vista o que consta do processo No- 19647.000070/2010-71, em especial à transferência do incentivo por sucessão, o RECONHECIMENTO DO DIREITO À REDUÇÃO do Imposto sobre a Renda e adicionais, em favor da pessoa jurídica Votorantim Cimentos N/NE S/A, inscrita no CNPJ com No- 10.656.452/0001-80, observados os elementos constantes do Laudo Constitutivo No- 0097/2007, expedido em 18/06/2007, pelo Ministério da Integração Nacional/ADENE, a seguir destacados, devendo ainda atender as obrigações nele listadas e as previstas na legislação e que a produção de efeitos da redução deva se dar na escrituração fiscal da pessoa jurídica incorporada até a data do evento de incorporação da unidade produtora e nas da pessoa jurídica incorporadora somente após tal evento:

- 1) Pessoa Jurídica beneficiária da redução: Votorantim Cimentos N/NE S/A;
- 2) CNPJ nº: 10.656.452/0001-80;
- 3) Endereço da sede: Rua Madre de Deus, 27 - Bairro do Recife - Recife - PE;
- 4) CNPJ da Unidade Produtora: 10.656.452/0044-10;
- 5) Endereço da Unidade Produtora: Fazenda Catolé, s/n - Zona Rural - Caaporã - PB;
- 6) Incentivo Fiscal objeto do Laudo Constitutivo: Redução do Imposto sobre a Renda e adicionais não restituíveis;
- 7) Fundamentação legal para o reconhecimento do direito: Art. 13 da Lei N. 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei N. 1.564, de 29 de julho de 1977, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei N. 9.532, de 10 de dezembro de 1977, e pelo art. 1º da Medida Provisória N. 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pelo art. 32 da Lei N. 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto N. 6.539, de 18 de agosto de 2008, alterado pelo Decreto N. 6.674, de 03 de dezembro de 2008;
- 8) Fundamentação legal para a transferência do benefício: Art. 8º da Lei N. 11.434/ 2006;
- 9) Condição onerosa atendida: Modernização Total;
- 10) Setor prioritário considerado: Indústria de Transformação - Minerais Não Metálicos, conforme art. 2º, inciso VI, alínea "d" do Decreto N. 4.213, de 26 de abril de 2002;
- 11) Atividade objeto da redução: Fabricação de cimento;
- 12) Capacidade Instalada do empreendimento: 1.518.000 t/ano;



13) Ano-calendário em que o empreendimento entrou em operação: 2002;

14) Prazo de vigência da Redução: 10 (dez) anos;

15) Prazo de fruição do benefício:

- Início do prazo: ano-calendário de 2003;

- Término do prazo: ano-calendário de 2012;

16) Percentual de redução do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis:
75%.

JOÃO WANDERLEY REGUEIRA FILHO

Esclareço que o ADE nº 66, publicado na mesma página do DOU, tem conteúdo em tudo semelhante, apenas tratando de diversificação na fabricação de argamassa, com capacidade instalada de 333.163 t/ano.

Como se vê, restou superado o principal fundamento da autuação e da decisão de primeira instância sobre este ponto do litígio. Ao apresentar os ADEs, a interessada comprovou que obteve o reconhecimento formal por parte da autoridade competente de seu direito à redução do imposto nos anos-calendário 2003 e 2004, para a unidade fabril de Caaporã.

Não vejo óbice a que tal reconhecimento tenha sido feito retroativamente, após o início da ação fiscal ou mesmo da autuação. Não se trata, aqui, de ato sujeito à perda de espontaneidade, a ser regulado pelo art. 7º do Decreto nº 70.235/1972. Ademais, o início da fruição do benefício deve obedecer ao disposto no art. 1º e seus parágrafos 1º e 2º, da Medida Provisória 2.199-14, de 24/08/2001, publicada no DOU de 27/08/2001¹:

Art. 1º Sem prejuízo das demais normas em vigor aplicáveis à matéria, a partir do ano-calendário de 2000 e até 31 de dezembro de 2013, as pessoas jurídicas que tenham projeto aprovado para instalação, ampliação, modernização ou diversificação enquadrado em setores da economia considerados, em ato do Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação das extintas Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste-SUDENE e Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia-SUDAM, terão direito à redução de setenta e cinco por cento do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, calculados com base no lucro da exploração.

§ 1º A fruição do benefício fiscal referido no caput dar-se-á a partir do ano-calendário subsequente àquele em que o projeto de instalação, modernização, ampliação ou diversificação entrar em operação, segundo laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional, até o último dia útil do mês de março do ano-calendário subsequente ao do início da fruição.

¹ O texto transcrito é a redação original. Essa redação foi alterada pelo art. 32 da Lei nº 11.196/2005, mas as alterações somente passaram a surtir efeito a partir de 01/01/2006, ex vi do art. 132, IV, 'b', da referida lei. A expressão 'início da fruição', ao final do § 1º, foi alterada para 'início da operação'.

§ 2º Na hipótese de expedição de laudo constitutivo após a data referida no § 1º, a fruição do benefício dar-se-á a partir do ano-calendário da expedição do laudo.

Quanto ao reconhecimento do benefício pela Autoridade Administrativa, a exigência estabelecida pelo art. 179 do CTN e pelo art. 16 da Lei nº 4.239/1963 foi regulamentada pelo ato a seguir transcritos, nos quais não encontro quaisquer restrições a um reconhecimento retroativo do direito pleiteado:

Decreto nº 4.213, de 26/04/2002:

Art. 3º O direito à redução do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e adicionais não-restituíveis incidentes sobre o lucro da exploração, na área de atuação da extinta SUDENE será reconhecido pela unidade da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, instruído com o laudo expedido pelo Ministério da Integração Nacional.

§1º O chefe da unidade da Secretaria da Receita Federal decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias contados da respectiva apresentação do requerimento à repartição fiscal competente.

§2º Expirado o prazo indicado no § 1º, sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto não sobrevier decisão irrecorrível, considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida.

§3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente, caberá impugnação para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento, dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§4º Torna-se irrecorrível, na esfera administrativa, a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento que denegar o pedido.

§5º Na hipótese do § 4º, a repartição competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§6º A cobrança prevista no § 5º não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução de que trata o § 2º.

Instrução Normativa SRF nº 267, de 23/12/2002:

Art. 60. A competência para reconhecer o direito será da unidade da SRF a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com laudo expedido pelo MI.

§ 1º O titular da unidade da SRF decidirá sobre o pedido em cento e vinte dias contados da apresentação do requerimento à repartição fiscal competente.

§ 2º Expirado o prazo indicado no § 1º, sem que a requerente tenha sido notificada da decisão contrária ao pedido e enquanto



não sobrevier decisão irrecorrível, considerar-se-á a interessada automaticamente no pleno gozo da redução pretendida, a partir da data de expiração do prazo.

§ 3º Do despacho que denegar, parcial ou totalmente, o pedido da requerente, caberá manifestação de inconformidade para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), dentro do prazo de trinta dias, a contar da ciência do despacho denegatório.

§ 4º Torna-se irrecorrível, na esfera administrativa, a decisão da DRJ que denegar o pedido.

§ 5º Na hipótese do § 4º, a repartição competente procederá ao lançamento das importâncias que, até então, tenham sido reduzidas do imposto devido, efetuando-se a cobrança do débito.

§ 6º A cobrança prevista no § 5º não alcançará as parcelas correspondentes às reduções feitas durante o período em que a pessoa jurídica interessada esteja em pleno gozo da redução de que trata o § 2º

§ 7º O pedido de que trata este artigo deve estar completo em todos os requisitos formais e materiais, sem o quê não será admitido, podendo o requisitante, depois de sanado o vício, peticionar novamente.

§ 8º Na hipótese de não admissibilidade do pedido não fluirá o prazo de que trata o § 1º, enquanto não sanado o vício.

Diante do exposto, considero assistir razão à recorrente, e voto pelo afastamento da exigência correspondente a esta infração, nos valores de R\$ 18.998.887,13 em 31/12/2003 e R\$ 11.562.171,66 em 31/12/2004.

Irregularidade apurada no benefício relativo à atividade 3 – Redução pela manutenção do empreendimento em Sobral (CE) – Infração 002 (parte) – Valores: R\$ 3.046.313,01 em 31/12/2003 e R\$ 1.724.658,25 em 31/12/2004.

Quanto a este item, a recorrente se reporta aos argumentos desenvolvidos quanto à irregularidade anterior, no sentido de que a eventual inexistência de autorização prévia da RFB para gozo do benefício fiscal tipificaria, quando muito, mero descumprimento de obrigação acessória, insuscetível de acarretar a perda do benefício.

Adicionalmente, a recorrente traz duas razões que, por sua ótica, seriam capazes de afastar esta infração:

a) Aqui se trata do incentivo originalmente estatuído pela Lei nº 4.239/1963, o qual contemplava a simples manutenção do estabelecimento em área incentivada. E não se questionou, em momento algum, a efetiva existência/operação de seu estabelecimento nos anos-calendário 2003 e 2004.

b) Admite que obteve da Sudene um documento com prazo de validade determinado (Declaração nº 171/69, fl. 141) que expirou em 1978. No entanto, possui também um segundo documento, sem prazo de validade, atestando a continuidade da satisfação das

condições para fruição da redução, qual seja, a Declaração Sudene DAI/ITE nº 65/96 (fl. 220). Conclui que, na inexistência de lei que estabelecesse uma obrigação de “*renovação periódica*” da manifestação da Sudene, os termos desta última declaração permanecem e o gozo do benefício permaneceria “*soberanamente autorizado*”. Lembra, ainda, que o estabelecimento de Sobral/CE estaria entre aqueles reputados prioritários pelo Poder Executivo, incluído no âmbito do art. 2º, inc. V, do Decreto nº 4.213/2002.

Com isto, e já apreciando os dois argumentos adicionais, se demonstra igualmente descabida a afirmação sobre a simples manutenção do estabelecimento em área incentivada. O motivo da autuação, aqui, não foi qualquer questionamento sobre a existência ou operação do estabelecimento em 2003 e 2004, mas a inexistência do indispensável reconhecimento do direito ao benefício por parte da Administração Tributária.

A isenção, modalidade de exclusão do crédito tributário, é tratada no Código Tributário Nacional em seus artigos 176 a 179. De particular interesse ao caso sob análise são os artigos 176 e 179, que transcrevo, em parte, abaixo (grifos não constam do original):

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

[...]

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

[...]

Cumpre destacar o aspecto da legalidade: a isenção sempre decorre de lei, é a lei, em última análise, quem afasta a imposição do tributo. Este aspecto vem destacado pela recorrente, e sobre ele não há litígio.

Um segundo aspecto relevante, trazido pelo caput do art. 179, é o de que a isenção somente se torna efetiva, vale dizer, somente produz efeitos, quando, comprovados o preenchimento das condições e o cumprimento dos requisitos previstos em lei, a autoridade administrativa expressamente a reconhece. Ou seja, não basta o cumprimento dos requisitos legais. Ademais disso é indispensável o despacho da autoridade administrativa, sem o que a incidência tributária não é afastada.

Cabe, então, perquirir quem seria a autoridade administrativa competente para reconhecer a redução do imposto pleiteada. O benefício fiscal em discussão é aquele de que tratava originalmente o art. 14 da Lei nº 4.239/1963, complementado pelo art. 16 do mesmo diploma legal:

Art. 14. Até o exercício de 1973 inclusive, os empreendimentos industriais e agrícolas que estiverem operando na área de atuação da SUDENE à data da publicação desta lei, pagarão com a redução de 50% (cinquenta por cento) o imposto de renda e adicionais não restituíveis. [...]

Art. 16. A SUDENE, mediante as cautelas que instituir, fornecerá, as empresas interessadas, declaração de que

satisfazem as condições exigidas para o benefício da isenção a que se refere o artigo 13, ou da redução prevista no artigo 14, documento que instruirá o processo de reconhecimento pelo Diretor da Divisão do Imposto de Renda, do direito das empresas ao favor tributário.

Aqui, vislumbro os dois aspectos anteriormente ressaltados: (i) a concessão da isenção/redução por lei, a qual também especifica os requisitos a serem cumpridos; e (ii) a necessidade de reconhecimento do benefício pela autoridade administrativa. No caso, essa autoridade administrativa é expressamente nominada como o Diretor da Divisão do Imposto de Renda (atualmente, o titular da unidade local da RFB).

Aduz a recorrente que a exigência de reconhecimento do benefício por parte da Receita Federal somente teria surgido em atos posteriores e de inferior hierarquia (art. 3º do Decreto nº 4.213/2002 e arts. 59 e 60 da Instrução Normativa SRF nº 267/2002). Como se viu, não lhe assiste razão. Tal exigência já se encontrava no art. 16 da Lei nº 4.239/1963, como bem definiu a decisão ora recorrida. O que os atos posteriores fizeram foi tão somente acrescentar aspectos regulamentares à exigência legal, tais como o prazo para a decisão, efeitos daí decorrentes, entre outros.

De se observar, ainda, que o próprio Ministério da Integração Nacional não considera a Superintendência de Desenvolvimento Regional, que lhe é subordinada, competente para reconhecer o benefício. Veja-se o texto do *REGULAMENTO DOS INCENTIVOS FISCAIS ADMINISTRADOS PELAS SUPERINTENDÊNCIAS DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL, SUDAM E SUDENE*, Anexo I à Portaria MI nº 2091-A, de 28/12/2007 (DOU de 15/01/2008):

Art. 2º - A competência para reconhecer o direito da redução do imposto de renda será da Unidade da Secretaria da Receita Federal – SRF a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com o Laudo Constitutivo expedido pela Superintendência de Desenvolvimento Regional.

Art. 3º - Compete à Diretoria Colegiada da Superintendência de Desenvolvimento Regional, aprovar o parecer de análise técnica elaborado para os fins dos benefícios referidos neste capítulo e expedir as resoluções, laudos e declarações exigidas pela legislação mencionada no art. 1º deste Regulamento.

Da mesma forma dispunha o Regulamento anterior, consolidado no Anexo I da Resolução nº 26-A, de 22/12/2006 (DOU de 23/02/2007), da Diretoria Colegiada da Adene:

Art. 2º - A competência para reconhecer o direito da redução do imposto de renda será da Unidade da Secretaria da Receita Federal – SRF a que estiver jurisdicionada a pessoa jurídica, devendo o pedido estar instruído com o Laudo Constitutivo expedido pela Agência de Desenvolvimento do Nordeste – ADENE.

Art. 3º - Compete à Diretoria Colegiada, aprovar o parecer de análise técnica elaborado para os fins dos benefícios referidos neste capítulo e expedir as resoluções, laudos e declarações exigidas pela legislação mencionada no art. 1º deste Regulamento.



Nessa linha de raciocínio, é forçoso concluir que, inexistindo ato expresso do titular da unidade da Receita Federal que jurisdiciona o contribuinte, o qual reconheça o benefício fiscal pretendido, a redução tributária não pode surtir efeitos, e o lançamento deve ser reputado correto.

De se observar que não se trata, como buscou fazer crer a recorrente, de penalidade que tenha implicado a perda do benefício fiscal. Na verdade, o benefício não chegou a existir, posto que não reconhecido pela autoridade competente, como exige o CTN. Assim, não há que se falar em cassação ou perda de algo que nunca surtiu efeitos ou sequer existiu.

Também o Poder Judiciário se tem manifestado no sentido da necessidade de manifestação por parte da autoridade administrativa, e de que é competente para tanto a autoridade fiscal (grifos não constam dos originais):

“... I. A isenção somente comporta ser concedida se atendidas as condições e requisitos previstos em lei, e, quando vinculada à modalidade especial (CTN, art. 179), encontra-se na dependência da prévia análise do caso concreto pelo órgão competente...” (TRF-1ª Região. REO 93.01.03725-4/MG. Rel.: Juiz Alexandre Vidigal de Oliveira (convocado). 4ª Turma. Decisão: 27/08/99. DJ de 17/09/99, p. 113.)

“... III. Não se tratando de isenção concedida em caráter geral, é da autoridade fiscal a competência para conceder isenção fiscal mediante requerimento com o qual o interessado faça prova que atende os requisitos estabelecidos em lei.” (TRF-4ª Região. AC 97.04.49545-5/RS. Rel.: Des. Federal Fábio Rosa. 1ª Turma. Decisão: 26/01/99. DJ de 24/03/99, p. 577.)

“... I. A isenção é hipótese de exclusão do crédito tributário. Segundo o art. 176 do CTN, a isenção é decorrente de lei que especifica condições e requisitos exigidos para a sua concessão, e o art. 179 dispõe que aquela é efetivada por despacho da autoridade administrativa, onde o interessado faça prova do preenchimento das condições e requisitos previstos para o gozo do benefício.” (TRF-4ª Região. REO 95.04.55235-8/RS. Rel.: Des. Federal Hermes S. da Conceição Jr.. 2ª Turma. Decisão: 24/06/99. DJ de 1º/09/99, p. 497.)

Quanto ao segundo argumento adicional, equivoca-se também a recorrente. Estabelecido que é indispensável o reconhecimento do direito ao benefício por parte da autoridade administrativa, e que a autoridade administrativa competente para tanto, no caso, é o titular da unidade da Receita Federal do Brasil da jurisdição do contribuinte, o parágrafo 1º do art. 179 do CTN é expresso ao exigir que o “despacho”, ou o ato formal de reconhecimento da isenção/redução seja renovado antes da expiração de cada período, em se tratando de tributo lançado por período certo de tempo, como é o caso do IRPJ.

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da

expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

A Declaração DAI/ITE nº 65/96, emitida pela Sudene, é expressamente “*para fins de prova junto à Receita Federal*”. Tal prova deveria ter sido levada à Administração Tributária em processo administrativo regular com vistas ao reconhecimento do benefício pretendido. Ao não fazê-lo, a interessada deixou de “*promover a continuidade do reconhecimento da isenção*”, amoldando-se sua conduta à situação descrita no § 1º, acima, tendo por consequência a não produção de efeitos do favor fiscal.

Tais conclusões não são alteradas pela apresentação do Ato Declaratório Executivo nº 63/2010. Transcrevo, abaixo, seu inteiro teor:

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO No- 63, DE 24 DE MARÇO DE 2010

Declara o reconhecimento do direito à REDUÇÃO do Imposto sobre a Renda e adicionais em favor da pessoa jurídica 10.656.452/ 0023-95 Votorantim Cimentos N/NE S/A, CNPJ No- 10.656.452/0001- 80, pela Modernização Total de empreendimento prioritário na área de atuação da SUDENE referente à unidade produtora de CNPJ No- 10.656.452/0053-00.

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE RECIFE (PE), no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo artigo 285, inciso II, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda No- 125, de 04 de março de 2009, publicada no Diário Oficial da União de 06 de março de 2009, e no uso da competência determinada pelo artigo 3º do Decreto No- 4.213, de 26 de abril de 2002, DOU 26.04.2002, c.c. o artigo 60 da Instrução Normativa SRF No- 267, de 23 de dezembro de 2002, RESOLVE:

DECLARAR, com fundamento nos artigos 59, 60 e 78, "caput" e parágrafos, da Instrução Normativa SRF No- 267, de 23.12.2002, sem prejuízo das demais normas em vigor que regem a matéria, e tendo em vista o que consta do processo No 19647.000068/2010-00, o RECONHECIMENTO DO DIREITO À REDUÇÃO do Imposto sobre a Renda e adicionais, em favor da pessoa jurídica Votorantim Cimentos N/NE S/A, inscrita no CNPJ com No- 10.656.452/0001-80, observados os elementos constantes do Laudo Constitutivo No- 0099/2007, expedido em 18/06/2007, pelo Ministério da Integração Nacional/ADENE, a seguir destacados, devendo ainda atender as obrigações nele listadas e as previstas na legislação:

- 1) Pessoa Jurídica beneficiária da redução: Votorantim Cimentos N/NE S/A;
- 2) CNPJ nº: 10.656.452/0001-80;
- 3) Endereço da sede: Rua Madre de Deus, 27 - Bairro do Recife - Recife - PE;
- 4) CNPJ da Unidade Produtora: 10.656.452/0053-00;
- 5) Endereço da Unidade Produtora: Sítio Santa Helena, s/n - Zona Rural - Sobral - CE;



6) Incentivo Fiscal objeto do Laudo Constitutivo: Redução do Imposto sobre a Renda e adicionais não restituíveis;

7) Fundamentação legal para o reconhecimento do direito: Art. 13 da Lei No- 4.239, de 27 de junho de 1963, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei No- 1.564, de 29 de julho de 1977, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei No- 9.532, de 10 de dezembro de 1977, e pelo art. 1º da Medida Provisória No- 2.199-14, de 24 de agosto de 2001, com a nova redação dada pelo art. 32 da Lei No- 11.196, de 21 de novembro de 2005, e o Decreto No- 6.539, de 18 de agosto de 2008, alterado pelo Decreto No- 6.674, de 03 de dezembro de 2008;

8) Condição onerosa atendida: Modernização Total;

9) Setor prioritário considerado: Indústria de Transformação - Minerais Não Metálicos, conforme art. 2º, inciso VI, alínea "d" do Decreto No- 4.213, de 26 de abril de 2002;

10) Atividade objeto da redução: Fabricação de cimento;

11) Capacidade Instalada do empreendimento: 1.861.500 t/ano;

12) Ano-calendário em que o empreendimento entrou em operação: 2004;

13) Prazo de vigência da Redução: 10 (dez) anos;

14) Prazo de fruição do benefício:

- Início do prazo: ano-calendário de 2006;

- Término do prazo: ano-calendário de 2015;

15) Percentual de redução do Imposto de Renda e adicionais não restituíveis: 75%.

JOÃO WANDERLEY REGUEIRA FILHO

Como se pode observar, tal Ato Declaratório diz respeito a modernização do empreendimento, com vigência do benefício fiscal a partir do ano-calendário 2006, e de forma alguma guarda relação com o motivo da autuação, a saber, a falta do reconhecimento do direito à redução do imposto, nos anos-calendário 2003 e 2004, requisito indispensável, conforme anteriormente exposto, para a fruição do benefício pretendido.

Sobre a multa aplicada na sucessora, por fatos geradores ocorridos antes do evento sucessório.

Finalmente, resta apreciar os argumentos da recorrente acerca do descabimento da multa de ofício, aplicada à sucessora Cimentos Votorantim N/NE S.A. por alegadas irregularidades cometidas pela incorporada Cimento Poty S.A., anteriormente ao evento sucessório.

A fiscalização foi iniciada na pessoa jurídica Cimento Poty S/A, CNPJ 08.567.539/0001-39, mediante Termo de Início de Fiscalização (fl. 33) datado de 17/03/2006, do qual o contribuinte foi cientificado em 21/03/2006.

No curso da ação fiscal, mais especificamente em 30/06/2006 (documentos às fls. 19/32), a Cimento Poty S/A foi incorporada pela Votorantim Cimentos N/NE S.A., CNPJ 10.656.452/0001-80.



A fiscalização prosseguiu na incorporadora, sobre fatos ocorridos anteriormente ao evento sucessório, culminando na autuação ora sob discussão, cientificada à sucessora em 17/05/2007 (fl. 173).

Em sua impugnação, a interessada alegou que a multa seria descabida, posto que a responsabilidade prevista no art. 132 do CTN alcança apenas o valor dos tributos, e que penalidade não é tributo.

A decisão de primeira instância considerou correta a aplicação da multa de ofício, não se atendo especialmente à polêmica existente quanto ao alcance da expressão “*créditos tributários*” do art. 129 do CTN, ressaltando tratar-se de matéria não pacificada. Mas sustentou sua posição diante da constatação de que “*no presente caso, ambas as empresas, a sucessora e a sucedida, são pessoa jurídicas de direito privado dirigidas, ao menos em parte, pelas mesmas pessoas físicas*”.

No recurso, a interessada se reporta aos argumentos anteriormente trazidos, e questiona também o fundamento adotado em primeira instância. Afirma, em síntese, que não seria possível determinar o que o legislador teria imaginado ao editar determinado comando normativo, e que, nessa linha de interpretação, se tentaria submeter a contribuinte a requisito que na lei não se encontra (controle por pessoas físicas ou jurídicas distintas).

O deslinde da questão passa, obrigatoriamente pela análise dos artigos 129 e 132 do CTN, os quais transcrevo abaixo:

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

[...]

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

Meu entendimento, já manifestado em outras ocasiões, é de que se deve analisar o art. 129 do CTN de forma integrada aos demais artigos da seção II do CTN, especialmente o art. 132, pelo que concluo que a expressão “*créditos tributários*” do art. 129 alcança não apenas o valor principal mas também as multas de qualquer natureza em toda a seção, inclusive no art. 132.

Essa linha de raciocínio tem sido adotada também pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp 1.017.086²), como se observa no excerto abaixo:

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA..

² STJ, 2ª Turma, REsp 1.017.086/SC, Rel. Min. Castro Meira, 11/03/2008. DJ 27/03/2008.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).

Alguma discussão doutrinária surge exatamente na situação em tela, quando o lançamento é feito após o evento sucessório por fatos geradores ocorridos anteriormente a ele, praticados pela empresa sucedida. Entendem alguns que, nesse caso, a multa ainda não estaria integrada ao patrimônio da pessoa jurídica sucedida no momento da sucessão, e que a aplicação de penalidade não poderia ultrapassar a pessoa do infrator. Com estes fundamentos, afastam a responsabilidade da sucessora pelas multas.

Não sigo essa corrente. Com a clareza e a didática que lhe são peculiares, Hugo de Brito Machado ensina: (i) a distinção entre obrigação tributária e crédito tributário; (ii) que a obrigação tributária passa a existir no momento mesmo da ocorrência do fato gerador; (iii) que o inadimplemento da obrigação faz com que a ela se acresça a multa; (iv) que o lançamento declara o crédito tributário ou, em outras palavras, lhe dá as características de liquidez e certeza, tornando-o exigível.

Em suas palavras³:

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito. [...] A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, que em Direito Tributário denomina-se *fato gerador* ou *fato impositivo*, nasce a relação tributária, que compreende o *dever* de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o *direito* do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). O *dever* e o *direito* (no sentido de direito subjetivo) são efeitos da incidência da norma.

[...]

O objeto da obrigação tributária principal, vale dizer, a *prestação* à qual se obriga o sujeito passivo, é de natureza patrimonial. É sempre uma quantia em dinheiro. Na terminologia do Direito privado diríamos que a obrigação principal é uma *obrigação de dar*. Obrigação de dar dinheiro, onde o *dar* obviamente não tem o sentido de doar, mas de adimplir o dever jurídico.

[...]

É sabido que *obrigação* e *crédito*, no Direito privado, são dois aspectos da mesma relação. Não é assim, porém, no Direito Tributário brasileiro. O CTN distinguiu a *obrigação* (art. 113) do *crédito* (art. 139). A obrigação é um primeiro momento na relação tributária. Seu conteúdo ainda não é determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Por isto mesmo a *prestação* respectiva ainda não é exigível. Já o *crédito* tributário é um segundo momento na

³ MACHADO, Hugo de Brito: Curso de Direito Tributário, 30ª Edição, Malheiros Editores, São Paulo, 2009, pp. 121/123.



relação de tributação. No dizer do CTN, ele decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art. 139). Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza.

Para fins didáticos, podemos dizer que a *obrigação* tributária corresponde a uma obrigação ilíquida do Direito Civil, enquanto o *crédito* tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.

Na obrigação tributária existe o *dever* do sujeito passivo de pagar o tributo, ou a penalidade pecuniária (obrigação principal), ou, ainda, de fazer, de não fazer ou de tolerar tudo aquilo que a legislação tributária estabelece no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Essas prestações, todavia, não são desde logo exigíveis pelo sujeito ativo. Tem este apenas o direito de fazer contra o sujeito passivo um lançamento, criando, assim, um crédito. O crédito, este sim, é exigível.

Com estes esclarecimentos, podemos tentar definir a obrigação tributária. Diríamos que ela é a *relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito*.

[...]

[...], o inadimplemento de uma obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é, em linguagem da Teoria Geral do Direito, uma *não prestação*, da qual decorre uma sanção. [...]

Prossegue o mesmo autor, agora tratando especificamente da responsabilidade tributária⁴:

No que se refere à atribuição de responsabilidade aos sucessores, importante é saber a data da ocorrência do fato gerador. Não importa a data do lançamento, vale dizer, da constituição definitiva do crédito tributário, em virtude da natureza declaratória deste, no que diz respeito à obrigação tributária. Existente esta, como decorrência do fato gerador, cuida-se de sucessão tributária. É isto o que está expresso, de outra forma, no art. 129 do Código.

Resta desta forma evidenciado que, no caso sob exame, a obrigação tributária já existia anteriormente ao evento sucessório, e que abrangia tanto o principal (tributo devido) quanto a multa pelo descumprimento do dever de recolhê-lo aos cofres públicos. Irrelevante se os valores ainda não eram líquidos, ou, em outras palavras, se não havia ainda sido feito o lançamento do crédito tributário. A obrigação tributária já existia e foi transmitida à sucessora no momento da incorporação.

Foi exatamente como decidiu o STJ no REsp 959.389⁵, assim ementado (grifos constam do original):

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] MULTA
TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO

⁴ MACHADO, Hugo de Brito, obra citada, p. 151.

⁵ STJ, 2ª Turma, REsp 959.389/RS, Rel. Min. Castro Meira, 07/05/2009. DJ 21/05/2009.

ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR.
RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA

[...]

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos.

O trecho a seguir transcrito do voto do eminente Ministro Relator bem dá conta dos fundamentos da decisão:

[...]

No que se refere ao artigo 133 do CTN e ao dissídio jurisprudencial, a recorrente afirma que não pode ser responsabilizada por multa devida pela sociedade sucedida, pois teria sido constituída somente após a sucessão empresarial.

[...]

A questão a ser dirimida refere-se à responsabilidade da empresa sucessora pela multa aplicada à sucedida em razão de descumprimento de obrigação acessória, que, muito embora se refira a período anterior à sucessão, somente foi objeto de lançamento após a constituição da nova sociedade.

Importa consignar, de início, que a partir do descumprimento da obrigação acessória surge, imediatamente, nova relação obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo cujo objeto refere-se à prestação pecuniária, nos termos do artigo 113, § 3º do CTN:

"§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

No mesmo sentido, a lição de Hugo de Brito Machado: "[n]a verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra a inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente" (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 26 ed. pg. 135).

Reitere-se, a obrigação principal nasce simultaneamente ao inadimplemento da obrigação acessória, muito embora o lançamento ocorra posteriormente.

O regramento da responsabilidade dos sucessores recebe o influxo direto do artigo 129 do CTN que determina:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos



posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

Conclui, então, Kiyoshi Harada: "...as normas disciplinadoras da sucessão da responsabilidade tributária alcançam os créditos tributários decorrentes de obrigações tributárias surgidas antes do fato ensejador da sucessão " (Direito Financeiro e Tributário, São Paulo: Atlas. 10 ed. pg. 432).

O que importa, como bem alertado por Hugo de Brito Machado, "é saber a data da ocorrência do fato gerador" (op. cit. pg. 160). Tratando-se de obrigação existente antes da sucessão, nos termos do artigo 129 do CTN, a responsabilidade pode ser atribuída ao sucessor.

[...]

Portanto, tratando-se de obrigação anterior à sucessão empresarial, a responsabilidade é transferida à sucessora, mesmo que a constituição do crédito seja posterior ao ato, nos termos do artigo 129 do CTN.

Muito embora o aresto acima transcrito se refira à sucessão de que trata o art. 133 do CTN, e a multa ali examinada seja pelo descumprimento de obrigação acessória, o raciocínio é perfeitamente aplicável ao art. 132 de que trata o caso sob análise e à multa pelo descumprimento de obrigação principal, a qual, conforme visto, surge e se agrega a essa obrigação principal no momento mesmo do descumprimento e é, portanto, transferida à sucessora quando da incorporação, ainda que o lançamento do crédito seja feito posteriormente.

Tal decisão é perfeitamente consentânea com o caráter objetivo da multa de ofício de que trata o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito com sua redação vigente à época do lançamento.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Afasto, assim, também a tese de que a penalidade não pode ultrapassar a pessoa do infrator. Tal tese é aplicável no Direito Penal, mas deve ser encarada com reservas no Direito Tributário, por todo o exposto. A multa é devida pela falta de pagamento ou recolhimento, ou, em outras palavras, pelo descumprimento da obrigação principal, independentemente de quem seja o sujeito passivo ou de sua intenção. O aspecto subjetivo, qual seja, a intenção dolosa, é causa tão somente de qualificação da multa, conforme previsto no inciso II do dispositivo legal acima, de que não se cuida no presente caso.

Adicionalmente aos argumentos acima expostos, considero relevante a observação de que as pessoas jurídicas incorporada e incorporadora detinham fortes laços societários mesmo antes do evento sucessório.

A autoridade julgadora em primeira instância já apontara (fls. 442/443) as coincidências de nomes nos quadros de dirigentes de sucedida e sucessora. Além disso, o exame dos documentos da incorporação também evidencia que se trata de reorganização societária dentro de um mesmo grupo empresarial. O logotipo *Votorantim Cimentos* se encontra no alto da Ata de Assembléia Geral Extraordinária de 30/06/2006 da Cimento Poty S.A., o mesmo ocorrendo com a Ata da Assembléia Geral Extraordinária, de mesma data, da incorporadora Votorantim Cimentos N/NE S.A.

A Mesa Dirigente, em ambos os casos, era composta pela Sra. Maria Helena Moraes Scripilliti, presidente, e pelo Sr. Eduardo Cavalcanti de Oliveira Maciel, secretário. No primeiro evento acima, estavam presentes os diretores da Cimento Rio Branco S.A. (detentora de 80% do capital votante da incorporada), Srs. Marcelo Eduardo Martins e Maurício Luís Luchetti, diretores (fl. 20). Ao segundo evento, compareceram os mesmos Srs., desta feita qualificados como diretores de Votorantim Cimentos Brasil Ltda. e Cimento Rio Branco S.A. (fl. 23). A mesma empresa Votorantim Cimentos Brasil Ltda. aparece como detentora de 95% do capital votante da incorporadora Votorantim Cimentos N/NE S.A.

Inescapável a conclusão de que a incorporadora, bem antes do evento sucessório, já integrava o mesmo grupo empresarial da incorporada, em intrincada rede de participações e com dirigentes em comum. Diante disso, também por esse motivo considero acertada a decisão recorrida ao manter as multas de ofício aplicadas. É patente o conhecimento pela incorporadora de todas as operações da incorporada, inclusive aquelas que poderiam vir a ser causa de autuação fiscal por irregularidades. Acresça-se a isso a constatação de que, no momento da incorporação, a fiscalização já se encontrava em curso, e a sucedida já havia sido intimada a apresentar documentos relacionados aos benefícios fiscais discutidos no presente processo. Ou seja, até mesmo a matéria que viria a ser objeto de autuação já havia sido trazida à baila e estava sob exame do Fisco quando da sucessão.

Equívoca-se também a recorrente no que se refere à jurisprudência administrativa invocada na decisão combatida, ao afirmar tratar-se da “*ementa de um único julgado*”. Ao contrário, a manutenção das multas em situações idênticas à aqui tratada tem sido uma constante não apenas nas câmaras do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, mas também na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

MULTA DE OFÍCIO - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE SOB CONTROLE COMUM: A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum. (Ac. CSRF/01-05.894, de 23/06/2008, Rel. Cons. José Carlos Passuello)

Decisões no mesmo sentido constam do Acórdão CSRF/9101-00052 e do Acórdão CSRF/9101-00050, ambos de 10/03/2009, Rel. Cons. José Clóvis Alves. Como se vê, não se trata de posição isolada, mas de jurisprudência já consolidada.



Por duplo fundamento, portanto, nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

Em conclusão, por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário interposto, para afastar as exigências correspondentes a parte da infração 002, nos valores de R\$ 18.998.887,13 em 31/12/2003 e R\$ 11.562.171,66 em 31/12/2004.


WALDIR VEIGA ROCHA - Relator