



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10580.002.165/00-04
Recurso n.º : 126.141
Matéria: : IRPJ - Exercício de 1995
Recorrente : USINA SODERÚRGICA DA BAHIA S/A -USIBA
Recorrida : DRJ EM SALVADOR - BA
Sessão de : 22 de agosto de 2001
Acórdão n.º : 101-93.587

I.R.P.J. – NORMAS GERAIS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, cabendo a exigência contra a incorporadora, nos termos do art. 132 do CTN, e do art. 5º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.598/77.

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - «Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa. Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862).

PROVISÕES TRIBUTADAS – As provisões não dedutíveis, quando submetidas à tributação, se equiparam a reservas, em consequência, poderão ser distribuídas sem qualquer outra incidência na Pessoa Jurídica ou excluídas do lucro real, reduzindo a base de cálculo tributo no exercício em que for baixada.

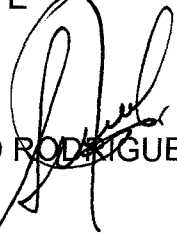
NORMAS GERAIS - APRESENTAÇÃO DE PROVAS - O disposto no art. 16, §§ 4º e 5º, do Processo Administrativo Fiscal – PAF, com a redação que lhe foi dada pelo art. 67, § 4º, da Lei nº 9.532/97, não é incompatível com a **juntada a posteriori de outros documentos e provas que as instâncias julgadoras hajam por bem solicitar** à autuada, mesmo após a apresentação da impugnação.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela USINA SODERÚRGICA DA BAHIA S/A -USIBA

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER a preliminar de nulidade do lançamento por erro na eleição sujeito passivo, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM:

24 SET 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, LINA MARIA VIEIRA, RAUL PIMENTEL e CELSO ALVES FEITOSA.

RELATÓRIO

USINA SIDERÚRGICA DA BAHIA S/A. - USIBA, pessoa jurídica de direito privado, que foi inscrita no CGC/MF sob n.º 15.101.298/0001-06, extinta em face da incorporação pela SIDERÚRGICA AÇONORTE S/A., a qual, por sua vez, também foi incorporada pela GERDAU S/A., devidamente inscrita no CNPJ sob o n.º 33.611.500/001-19, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo Delegado de Julgamento da Receita Federal em Salvador – BA que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada manteve a exigência do crédito tributário formalizado através do Auto de Infração de fls. 01/12 (IRPJ), recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

O trabalho de auditoria iniciou-se em 19/07/1999, ocasião em que se intimou a contribuinte a apresentar os livros e documentos contábil-fiscais, referentes aos anos-calendário de 1991 a 1995, exercícios de 1992 a 1996, tendo em vista que no processo de revisão foi detectado inconsistência na conta de Compensação de Prejuízos Fiscais, conforme o Termo de Intimação (fls. 123/124).

Em atendimento à intimação de fls. 123/124, a GERDAU (fls. 126/127) esclareceu que:

a) adquiriu o controle acionário da Usina Siderúrgica da Bahia S.A – USIBA em 03/10/1989;

b) constituiu em 31/12/1989 uma Provisão para Contingência Trabalhista em virtude dos inúmeros processos que tramitavam na Justiça do Trabalho, a qual foi adicionada ao Lucro Real e registrada na parte “B” do LALUR para ser excluída quando de sua realização;



c) efetuou a baixa da referida contingência nos registos contábeis da empresa em agosto de 1994 sem contudo fazer o ajuste no Lucro Real e na DIRPJ;

d) observou, após o recebimento da intimação de 19/07/1999, a falha no preenchimento da DIRPJ entregue em 03/03/1998;

g) solicitou que fosse procedida *ex-officio* a retificação da DIRPJ de 1994 e do saldo de Prejuízos Fiscais no controle da receita.

Conforme “Termo de Comparecimento” a auditoria concluiu que a empresa compensou prejuízo fiscal no exercício de 1996 relativo ao ano calendário de 1994, sem que o referido prejuízo transcrito na parte “B” do LALUR constasse da retificação da DIRPJ sob nº 0163302 (fl. 128).

A peça básica de fls. descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

“O presente Auto de Infração originou-se da revisão de sua declaração de rendimentos correspondente ao exercício de 1996, ano-calendário 1995, de acordo com o art. 835 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (RIR/99).

Foi constatada a existência de irregularidades na declaração, conforme abaixo descrito e capitulado, que resultaram na apuração do imposto de renda suplementar, apontado no quadro 4 do Auto de Infração.”

Na descrição mencionada se declara:

“Dentro do Programa da Malha Dentro do programa de Malha Fazenda Exercício de 1996, Ano Calendário de 1995, quando da revisão da declaração do IRPJ, sobredita, constatou-se que o contribuinte acima identificado, compensou integralmente o prejuízo fiscal com o lucro real no período, sem que tenha saldo suficiente, devidamente declarado.

Intimada a prestar esclarecimentos sobre a inconsistência detectada na conta compensação de prejuízo fiscal, justificou, resumidamente o que se segue:

.....

2 – Que o prejuízo fiscal compensado no ano-base de 1995, foi apurado em outubro de 1994, decorrente de reversão do saldo corrigido



da conta PROVISÃO/CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS, efetuada no Ano-base de 1989, exercício de 1990.

3- Que o referido prejuízo, foi controlado, tão-somente, no LALUR, não havendo Declaração do IRPJ, retificadora do ano-base de 1994, declarando o prejuízo fiscal apurado em outubro de 1994.

Face ao esclarecido, analisamos a declaração do IRPJ válida para o ano-calendário de 1994, registrada sob o nº 05.1.92.529-21, constatando que durante o período retro, obteve lucro real nos meses de março, julho, agosto, OUTUBRO, novembro e dezembro de 1994, sendo totalmente compensados com prejuízos acumulados dos períodos base de 1990, 1993 e 1994, respectivamente, restando após as compensações, um saldo a compensar no ano calendário de 1995, tão-somente, de R\$ 166,00 do ano-calendário de 1993 e R\$ 79,00 do ano-calendário de 1994.

Diante do exposto, considerando que o Sistema de Acompanhamento de Prejuízo Fiscal e Lucro Inflacionário – SAPLI da Receita Federal, tem como fonte de dados os valores declarados na Declaração do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e que mesmo se houvesse declaração do IRPJ, retificadora declarando o prejuízo fiscal de outubro/1994, ainda assim, o contribuinte estaria sujeito a limitação de 30% de compensação de prejuízos sobre o lucro real obtido a partir do ano-calendário de 1995, **por se tratar de prejuízo originado de Provisão indedutível do ano-base de 1989**, portanto, anterior a participação do contribuinte no programa BEFI-EX. Considerando ainda, que em relação ao ano-calendário de 1994, já alcançado pela decadência, não cabe mais retificação de declaração do IRPJ, lavramos o presente auto de infração conforme descrição e enquadramento legal anexo.” (destaque da transcrição)

A infração foi capitulada nos “artigos 196, inciso III, 502 e 503 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº1.041/94. Lei nº 8.981/96, art. 42, e Lei nº 9.065/95, art. 12.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 141/173, a autuada contesta a exigência fiscal, declarando,, em síntese:

a) Preliminarmente ser nula a presente peça processual por entender que houve erro na identificação do sujeito passivo, pois a impugnante (incorporadora) está sendo intimada a responder por atos de terceiros a Usina Siderúrgica da Bahia S.A. – USIBA (incorporada), pessoa jurídica extinta por incorporação, contra a qual foi lavrado o auto de infração;



b) Antes de examinar se os tributos são devidos pela sucedida e se por isso serão devidos pela sucessora, mister se verifique, em preliminar, se os sujeitos do processo têm legitimidade para figurar como tal;

c) Invocando os arts. 132 do Código Tributário Nacional – CTN e o 139, inciso III, do Regulamento do Imposto de Renda RIR/1980, aprovado pelo Decreto 85.450, de 04/12/1980, sustenta que somente a sucessora poderia ser autuada e não a sucedida, pois esta não mais pode ser chamada à lide;

d) Se verificada a ilegitimidade passiva da Gerdau com relação a atos de terceiros (USIBA), não mais importa a questão de mérito;

e) Mesmo que o lançamento tivesse sido contra o sucessor do devedor, a exigência não poderia referir-se às multas;

f) Existir sucessão de responsabilidade e não uma responsabilidade única, e que por isso houve erro na identificação do sujeito passivo, pois a autuada foi a pessoa extinta e não a sua sucessora, e esta questão impede o conhecimento do mérito (art. 267, inciso VI, do Código de Processo Civil – CPC).

g) No mérito, que a empresa foi autuada na suposição de que houve compensação a maior de prejuízo fiscal, em razão de divergências entre os controles da Receita Federal e os dados constantes da declaração de rendimentos;

h) Na verdade, foi constituída uma provisão para Contingências Trabalhistas no valor de NCZ\$79.291.402,00, a qual foi consignado na parte “A” do Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR (fl. 247), como também na parte “B” para futuras atualizações monetárias, sendo integralmente submetido à tributação, conforme DIRPJ do exercício de 1990, ano calendário de 1989, tornando-se uma reserva livre (doc. 5 e 6);

i) A referida contingência foi sofrendo as devidas correções até 31/08/1994, quando o seu saldo no valor de R\$4.401.201,01, foi indevidamente agregado ao valor dos Prejuízos Fiscais a compensar do ano calendário de 1994, que passou de R\$5.284.712,77 para R\$9.685.913, conforme cópia do LALUR (fl. 263);

j) Que foi em razão dessa impropriedade técnica que ocorreu a divergência entre os valores dos prejuízos a compensar existentes no controle da Receita com os constantes na contabilidade da autuada;

l) Portanto, com a junção do saldo da provisão com prejuízos a compensar, não ocorreu redução dos lucros tributáveis em 1995 (ano calendário), isto porque, a impropriedade foi apenas formal e não material;



m) Assim, não teria havido qualquer prejuízo para o fisco, uma vez que a reversão não constou das exclusões do Lucro Real na DIRPJ do ano calendário de 1994, sendo parcialmente excluída do Lucro Real através da compensação de prejuízos, não alterando o resultado a ser oferecido à tributação, que no caso era nulo;

n) Segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes, sustenta que, após a vigência do Decreto-lei nº 1.598/77, o Fisco não poderá ater-se à parte formal, sendo de sua obrigação considerar as repercussões tributárias amplas, inclusive em outros exercícios;

Requer, ao final, a improcedência da autuação e protesta pela juntada posterior de documentos, que o nobre Julgador houver por bem solicitar.

Em razão da intimação de fls. 320, em que a DRJ de Salvador (BA) solicitava que fosse “carreado para os autos a prova documental de comprovação da efetividade das despesas (sentença judicial, recibos de pagamento, lançamentos contábeis no Diário/Razão, planilha demonstrativa dos valores etc. que ensejaram a reversão/realização da Provisão para Contingências Trabalhistas, convertida em 31/08/94 (fls. 29/30 da impugnação) e agregada indevidamente ao valor dos prejuízos a compensar.”, a autuada veio aos autos com a peça de fls. 322/325, onde diz que:

Conforme declarado e comprovado por ocasião da Impugnação a (...), pessoa jurídica que ora presta estas informações, no distante ano de 1989 resolveu constituir uma PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS, no valor de 79.291.405,00 (moeda da época), valor este que foi consignado na Parte “A” do LALUR, como **adição ao Lucro Líquido do Exercício**, e também na parte “B” do referido livro, para futuras atualizações monetárias, **sendo integralmente submetido à tributação**, conforme se comprovou também com a anexação de cópia da Declaração de Rendimentos do ano-base de 1989, exercício de 1990, tornando-se, deste modo, **uma reserva livre** (Doc. V, acostado à defesa).

Essa reserva foi sofrendo as devidas correções até 31/08/94, sendo nessa data o seu valor indevidamente agregado ao valor dos prejuízos a compensar, aumentando os créditos a recuperar, vez que passaram de 5.284.712,77 para 9.685.913,78, conforme se comprovou com os (Doc. VI e VI, juntados à defesa).

.....


Como se comprovou com cópias do LALUR de 1994 e respectiva Declaração de Rendimentos dos períodos-base de 1994, **o valor daquela provisão não foi excluído do LUCRO REAL** (Doc. VII, anexo à impugnação).

Do mesmo modo, os mesmos documentos agora referentes ao período-base de 1995 comprovam que **a atuada não reverteu aquela Provisão para Contingências Trabalhistas de qualquer outra forma** (Doc. VIII)).

Quer dizer, (...) não ocorreu redução dos lucros tributáveis no período-base de 1995, exercício de 1996, isto porque a impropriedade foi apenas formal e não material.

Com efeito, a Provisão que deveria ter sido consignada no campo das **exclusões** do Lucro Líquido do Exercício na Declaração de Rendimentos foi parcialmente excluída do Lucro Real através da compensação de prejuízos não alterando o resultado a ser oferecido à tributação, que no caso era nulo.

Observe-se que com esse procedimento a única a perder foi a atuada, vez que julgando que tudo se tratava de prejuízos a compensar, em 31.12.95, deu baixa no saldo da conta Prejuízos a Compensar (onde se encontrava ainda parte da Provisão não aproveitada), em face da sua sucessão (quando foi incorporada pela SIDERÚRGICA AÇONORTE S/A. (Doc. Doc. VII, juntado aos autos)

Do acima declarado verifica-se que:

1º) A **reversão da reserva**, referente à PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS -- (consignada na Parte "A" do LALUR, como adição ao Lucro Líquido do Exercício, e também na parte "B" do referido livro, para futuras atualizações monetárias, a qual foi **integralmente submetida à tributação**, conforme se comprovou também com a anexação de cópia da Declaração de Rendimentos do ano-base de 1989, exercício de 1990, - Doc. V, acostado à defesa) -- **decorreu exatamente do fato de a ela não haverem sido imputadas eventuais despesas com encargos trabalhistas que a pudessem absorver.**

Verbas essas, assinale-se, que se eventualmente ocorreram foram ou poderiam ter sido debitadas nas contas de resultado do exercício, dado tratar-se de desembolsos que, salvo eventual e oportuno questionamento por parte do fisco, se tratava de parcelas dedutíveis imputáveis aos resultados dos correspondentes exercícios.

2º) Portanto, verifica-se que, além do tempo decorrido, mais de onze anos, o que já tornaria inviável a localização de todas as despesas com gastos trabalhistas no período de 1989 a 1994, também em razão do consignado no item anterior tornar-se-ia duplamente despicienda a juntada desses documentos (a) em razão de tratar-se de uma reserva livre, cuja destino estava ao livre arbítrio da empresa e que o Fisco, em nenhum momento consignou haver sido distribuída ou de outro modo absorvida; (b)

não haver sido questionado qualquer desembolso com eventuais gastos trabalhistas a elas não apropriados.”(destaques e grifos da transcrição.

Conhecendo da peça impugnatória, a autoridade julgadora monocrática preferiu a decisão de fls. 327/337, cuja ementa tem esta redação:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-Calendário: 1995

Ementa: NULIDADE.

A nulidade do auto de infração só ocorre quando sua lavratura for efetuada por servidor incompetente.

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. ARGÜIÇÃO.

Configurada a legitimidade passiva da pessoa jurídica identificada no lançamento, incorre a nulidade do ato por se encontrar (sic) presente as condições necessárias para sua validade.

TRANSMISSIBILIDADE DA MULTA AO SUCESSOR.

O sucessor de pessoa jurídica fusionada, transformada, cindida ou incorporada sub-roga-se no débito correspondente à multa por infração à legislação tributária.

PRESTAÇÃO DE PROVAS.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que refira-se a fato ou direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: PREJUÍZOS FISCAIS – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL.

É indevida a compensação de prejuízo apurado em exercício anterior com inobservância das disposições legais, mediante incorporação de valores provisionais indedutíveis ao saldo a compensar.

PROVISÕES INDEDUTÍVEIS. LIVRE EXCLUSÃO DO LUCRO REAL. IMPOSSIBILIDADE.

As provisões indedutíveis constituídas e adicionadas ao lucro líquido em períodos-base anteriores só poderão ser excluídas na determinação do lu-



cro real no ano calendário em que foram utilizadas mediante débito das despesas ou custos correspondentes, se estes forem admitidos como dedutíveis pela legislação do imposto de renda. Se os dispêndios forem levados diretamente às contas de resultado incabível a exclusão dos valores provisionados, cujo saldo deverá ser estornado no livro de apuração ao lucro real.

LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Fundamentando seu decisório, cujas razões foram lidas na íntegra, consignou:

“PRELIMINARES:

Inicialmente, faz-se necessário salientar que a arguição de nulidade levantada pela impugnante não procede uma vez que a hipótese de ilegitimidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, está perfeitamente definida no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF) com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, e refere-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente.

Também, é descabida a pretensa nulidade por erro na identificação do sujeito passivo, em face de o auto de infração ter sido lavrado em nome da empresa sucedida e não da sucessora. O sujeito passivo divide-se em duas categorias: uma, aqueles que têm relação direta com o fato gerador da obrigação – os contribuintes, outra, aqueles que, sem revestir a condição de contribuinte, devem suportar a obrigação tributária por força de Lei – os responsáveis, nos termos do art. 121, incisos I e II do CTN, no caso em espécie a autuada e a impugnante, respectivamente.

As razões expendidas pela defendente, bem como os fatos apresentados nos autos demonstram que a empresa USIBA era a contribuinte uma vez que o fato gerador foi anterior à incorporação e a GERDAU é a responsável, via transferência pelo instituto da incorporação, pela dívida tributária.

Ressalte-se que o próprio instituto confere titularidade a incorporadora para responder pela incorporada como se própria fosse, tanto assim que a impugnante enfrenta as questões de direito e de fato envolvidas na lide, por intermédio de sua procuradora, demonstrando o exato conhecimento da autuação, o que lhe proporcionou o exercício do seu amplo direito de defesa.

Ainda que a impugnante tivesse razão de que o auto deveria ter sido lavrado em seu nome, na condição de sucessora e após ter sido intimada e ingressado na relação jurídica com observância do pleno contraditório estaria suprida a irregularidade argüida.

Ademais, o princípio da instrumentalidade das formas, presente no código brasileiro faz expressa referência ao prejuízo como requisito para a anulação



(CPC art. 249, parágrafo 1º), o que não ocorreu no caso em análise como já demonstrado.

Assim, o ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte, inteligência do art. 249, parágrafo 1º do CPC.

Acrescente-se, ainda, que a Lei estatui que a consecução do objetivo visado pela determinação da forma processual faz que o ato seja válido ainda se praticado contra exigência legal (art. 244 do CPC). Mormente *in casu* que não ocorreu infringência a dispositivo de Lei.

Note-se uma atecnia da defendente ao argüir ilegitimidade de parte e ao mesmo tempo admitir que o auto de infração deveria ter sido lavrado em seu próprio nome. Bem como, alegar erro na identificação do sujeito passivo, quando sabedora de que, a empresa autuada, extinta pela incorporação, foi absorvida por ela, que lhe sucedeu em Direitos e Obrigações (art. 227 da Lei nº 6.404, de 1976).

Portanto, deixo de acatar a argüição de nulidade do Lançamento, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com o artigo 142 do CTN e as disposições legais do artigo 10 do PAF, e, ainda, não configurada a ilegitimidade de parte, uma vez que a GERDAU ingressou na relação processual por força do art. 121, inciso II e 133 do CTN.

Vencida a preliminar de nulidade, passo a examinar a questão da transmissibilidade ou não das multas aos sucessores.

A impugnante, na qualidade de sucessora da contribuinte original, pleiteia que não lhe seja transmitida a multa punitiva pela infração apontada no lançamento, afirmando ser responsável exclusivamente pelo tributo devido pela antecessora.

A contribuinte encontra-se entre aqueles que defendem a tese da intransmissibilidade das multas fiscais, entendendo-se de caráter personalíssimo, qual seja, penalidade que não ultrapassa a pessoa do infrator. Ocorre porém que, no que tange às sanções, não é cabível no direito tributário, que possui institutos próprios, tomar de empréstimo princípios inerentes ao direito penal.

Em se tratando de ilícito penal, a penalidade, ou a sua medida, é determinada em função da culpabilidade do agente. O elemento subjetivo, intencional, é aí componente do ilícito. Ausente o componente subjetivo, inexistente até mesmo a figura criminosa. Desse preceito decorre o caráter personalíssimo ou *intuitu personae* da sanção, que, conforme já referido, não deve ultrapassar a pessoa do delinqüente.

O ilícito exclusivamente fiscal, a seu turno, não requer o elemento subjetivo de conduta para sua existência ou para aferição da sanção aplicável, ao contrário, a infração é do tipo objetivo, na forma do art. 136 do CTN: a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Outro aspecto a ser considerado, neste caso, é que o ilícito fiscal foi praticado pela empresa – pessoa jurídica – o que afasta a possibilidade de se avaliar a culpabilidade e, por conseguinte, o carácter personalíssimo que eventualmente poderia se aplicar a pena, no caso pecuniária: multa.

Desse modo, não tendo, o devedor originário, cumprido a obrigação de pagar o tributo em conformidade com as estipulações legais, fez nascer a infração – obrigação tributária *ex vi lege*, cuja prestação consiste em multa. Passando, então, a subsistir duas obrigações tributárias diversas, integrantes do patrimônio do devedor. Após a incorporação realizada, a impugnante assumiu o patrimônio da sucedida nas suas qualidades e atribuições, competindo-lhe o cumprimento tanto da obrigação advinda do fato gerador do tributo como daquela surgida da infração de recolhê-lo, ambas regularmente cobradas mediante esse lançamento.

A seu turno, no que tange ao pedido de produção de provas, reporto ao conteúdo dos parágrafos 4º e 5º do art. 16 do Processo Administrativo Fiscal – PAF:

A autuada não logrou comprovar a impossibilidade de apresentação, por motivo de força maior, de qualquer documentação adicional ao contido nos autos, no prazo previsto para impugnação, ou qualquer outro motivo elencado no §4º, nem atendeu ao disposto no §5º supracitados.

MÉRITO

(...) além de incorrer em erro formal na escrituração do LALUR no ano-calendário de 1994, ao adicionar o valor da Provisão para Contingência Trabalhista ao saldo da ficha de controle de Prejuízos a Compensar, aumentando-o indevidamente, tal valor não era passível de exclusão na apuração do lucro real. Ademais, também não contemplou o fato na Declaração de Rendimentos e nem nas Retificadoras apresentadas antes do lançamento de ofício.

(...) caso os custos, despesas ou provisões não atendam os requisitos de dedutibilidade estabelecidos na lei tributária deverão ser adicionados ao lucro líquido para apuração do lucro real. Porém, no caso das provisões indedutíveis, no ano-calendário em que utilizadas ou revertidas, desde que satisfaçam as exigências da lei fiscal para sua dedutibilidade, poderão ser excluídas do lucro líquido para determinação do lucro real.

Consoante disciplina o art. 276, somente serão dedutíveis, na determinação do lucro real, as provisões expressamente autorizadas no Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.730, 17 de outubro de 1979, art. 3º).

No caso em espécie a provisão constituída não estava contida entre aquelas autorizadas em lei, motivo pelo qual a empresa agiu corretamente ao

adicioná-la ao lucro líquido para apuração do Lucro Real, no período-base encerrado em 31/12/1989.

Entretanto, ao contrário do que alega a contribuinte, não se trata de uma reserva livre que possa ser excluída a qualquer tempo na apuração do lucro real a pretexto de já ter sido anteriormente tributada. A exclusão continua condicionada a que as despesas ou custos tenham efetivamente incorrido e que sejam expressamente admitidos ou autorizados no Regulamento do Imposto de Renda como dedutíveis na determinação do lucro real.

A legislação fiscal determina as condições para que uma despesa possa ser dedutível: ser necessária, usual e normal; estar comprovada por documentação hábil e idônea, apta a demonstrar a natureza da despesa, a identidade do beneficiário, o valor da operação e ainda que esteja registrada de acordo com as normas de escrituração.

Instada a comprovar as despesas que poderiam ensejar a utilização ou reversão da Provisão para Contingências Trabalhistas (doc. de fl. 320) mediante exclusão do lucro real, agregada indevidamente ao saldo de prejuízos a compensar em 1994, esclareceu (fls. 324/325) em síntese: (i) não terem sido imputadas eventuais despesas com encargos trabalhistas que pudessem absorver a Provisão; (ii) as despesas, que se eventualmente ocorreram, foram ou poderiam ter sido debitadas nas contas de resultado do exercício como dispêndios dedutíveis e, pelo tempo decorrido (mais de 11 anos) torna-se inviável a localização de todas as despesas com gastos trabalhistas; (iii) a juntada dos documentos ser duplamente despiciente: a) em razão de se tratar de reserva livre; b) não haver sido questionado pelo fisco os desembolsos com gastos trabalhistas.

A toda evidência não assiste razão a contribuinte: **a um**, por não se tratar de reserva livre, passível de exclusão na apuração do lucro real a qualquer tempo, e muito menos constituir-se em Provisão admitida como dedutível pela legislação do imposto de renda, como já visto anteriormente; **a dois**, porque, se como afirma a contribuinte, os dispêndios com indenizações trabalhistas já foram, ao longo dos 11 anos, consignados como despesas dedutíveis, afetaram, para menos, o lucro real.

Com efeito, as despesas com indenizações trabalhistas deveriam ter sido contabilizadas em contrapartida à respectiva conta de Provisão e, aí sim, excluída parcela corresponde da Provisão na apuração do lucro real. Ora, se os dispêndios foram consignados na contabilidade como despesas dedutíveis e a Provisão foi excluída (na verdade adicionada ao saldo de Prejuízos a Compensar) na apuração do lucro real, configura-se dupla exclusão, em detrimento ao correto recolhimento do Imposto de Renda devido.

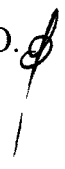
.....
Observe-se, também, que os acórdãos citados na defesa não se aplicam ao caso concreto em exame.

Assim, consoante descrição dos fatos (fl. 03); documentos acostados aos autos (fls. 13/36); demonstrativos da Compensação de Prejuízos Fiscais – SA-PLI (fls. 08/12) e Formulário de Alteração de Prejuízo Fiscal e do Lucro Inflacionário – FAPLI (fls. 38/verso), fica evidenciado a compensação a maior de prejuízo fiscal no ano calendário autuado.”



Cientificada dessa decisão em 20.12.2000 (fls.237, *in fine*) e com ela não se conformando, em 17.01.2001 (fls. 338), fez protocolar o recurso de fls. 411/462, onde em linhas gerais reitera, com mais pormenores, o que anteriormente havia consignado nas peças de impugnação e em resposta às duas intimações que lhe haviam sido apresentadas.

A fim de garantir a instância, apresentou a carta de fiança de fls. 341/342, devidamente lastreada nos documentos que com ela foram acostados aos autos.

É O RELATÓRIO. 

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Data venia do consignado pela Digna autoridade julgadora *a quo*, não é possível concordar com nenhum dos fundamentos por ela endossados na R. decisão recorrida: seja quanto às preliminares, seja quanto ao mérito.

Da ilegitimidade do sujeito passivo contra quem foi lavrado o Auto de Infração

Com efeito, inicialmente, deduz-se que o fundamento apresentado pela autoridade julgadora monocrática para não acolher a preliminar de nulidade e, em consequência, concluir pela legitimidade passiva da pessoa jurídica identificada no lançamento, foi o de que:

“A nulidade do auto de infração só ocorre quando sua lavratura for efetuada por servidor incompetente, (...) uma vez que a hipótese de ilegitimidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, está perfeitamente definida no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF) com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, e refere-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente.”

todavia, tal conclusão revela a absoluta falta de aprofundamento na análise da matéria, incidindo no que há muito anos consignou o ilustre ex-Presidente da 3ª



Câmara deste Conselho de Contribuintes, Dr. ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, *in* Processo Administrativo Fiscal, onde declara “ser um dos maiores equívocos praticados por muitos julgadores que entendem que as nulidades *são apenas as constantes do art. 59 do Decreto nº70.235/72.*”

O referido autor, após haver apresentado inúmeros **outros fundamentos** que justificam a declaração de nulidade dos atos processuais, acrescenta que um lançamento, pode ter sido efetuado por autoridade competente e, evidentemente, sem qualquer preterição do direito de defesa, mas ser nulo, por exemplo, por não ter sido identificado o sujeito passivo.

E, após analisar as diversas espécies de nulidades, conclui que erram as decisões que afirmam ser as hipóteses mencionadas no art. 59, as únicas que podem acarretar a nulidade processual.

Arrematando com a seguinte afirmação, bem elucidativa para o caso destes autos:

“Em matéria de nulidade há de se distinguir os casos em que esta é suprável. Se não o for, o próprio processo se torna inválido, como quando ocorre erro na identificação do sujeito passivo.

Ilegitimidade passiva. O art. 142 do CTN determina que o lançamento deve identificar o sujeito passivo. Logo, um erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento. Este é um dos casos de nulidade, não mencionados pelo art. 59. ...”

Segundo a legislação, jurisprudência e doutrina, o **lançamento**, materializado através da Notificação de Lançamento ou Auto de Infração, ao formalizar uma exigência fiscal, estabelece um **relação jurídica processual**, todavia, para



que essa relação se constitua e tenha validade, é indispensável que atenda ao que a doutrina conceituou como **pressupostos processuais** e também se façam presentes as **condição da ação**.

Pressupostos processuais são os requisitos necessários para que a **relação processual** se constitua e tenha validade, como previsto no art. 267, inciso IV, do Código de Processo Civil, assinalando Waldemar Mariz de Oliveira Júnior, *in Teoria Geral do Processo Civil*, “sem o concurso desses pressupostos ou de algum deles *o processo não terá existência e validade*”, .

Já as **condições da ação** são os requisitos essenciais para a existência da ação, as quais se ligam-se diretamente à pretensão deduzida na peça processual (mérito) e por isso mesmo devem ser examinadas preliminarmente, **antes do julgamento do mérito**.

Acrescentando o mencionado autor que “O exame sobre os pressupostos processuais **precede sempre o referente às condições da ação ...**” e ambos o do conhecimento do mérito.

Os **pressupostos processuais** são de duas espécies: **subjettivos** e objetivos, incluindo-se entre os primeiros **as partes**, devendo estas ter **capacidade de ser parte e capacidade de estar em juízo**, sendo que a **capacidade de ser parte** e pré-requisito para a capacidade para estar em juízo; sem a existência da primeira jamais existirá a segunda, embora possa existir a primeira e não se materializar a



segunda, por esta depender de assistência, representação ou determinar a lei a substituição processual.

Ensinando MOACYR AMARAL SANTOS, *in* Primeiras Linhas de Direito Processual Civil que, “Se uma ou ambas as partes não têm **capacidade de ser parte**, isto é, não sejam **sujeitos de direito** (se lhes faltar a capacidade jurídica), nenhuma relação jurídica se constitui. Se a uma ou ambas as partes faltar **capacidade processual**, a relação igualmente, não se formará, por serem despidos os atos das mesmas de eficácia jurídica.

Também E. D. MONIZ DE ARAGÃO, *in* Comentários ao Código de Processo Civil, diz que a capacidade processual das partes regula-se pela lei material, que fixa a sua **aquisição e perda, assim para as pessoas físicas como para as jurídicas**.

Do mesmo modo, para que o julgador possa adentrar ao mérito da pretensão formulada, é indispensável, nos termos do artigo 267, inciso VI, se façam presentes as **condições da ação**, ou seja: (i) possibilidade jurídica do pedido, (ii) legitimidade das partes (*legitimatío ad causam*), e (iii) legítimo interesse.

E. D. MONIZ DE ARAGÃO, na obra citada, ao comentar as condições da ação, entre as quais se encontra a legitimidade para a causa – “a pertinência da ação”, isto é, “a pertinência da ação àquele que a propõe e em confronto com a outra parte”, acrescenta que:



“Este requisito concerne às duas partes, ou seja, não respeita apenas à pessoa do autor, mas também à do réu. Não basta, portanto, afirmar que a legitimidade corresponde à titularidade na pessoa que propõe a demanda, pois é indispensável que também o réu seja legitimado para a causa.”

Embora vastíssima doutrina pudesse ser trazida à colação, nenhuma dúvida pode restar de que o presente lançamento é nulo de pleno direito, vez que relação jurídica não pode ter existência em razão do manifesto **equivoco na identificação do sujeito passivo**, dado que a autuação recaiu sobre pessoa jurídica que de há muito não mais existe; logo, não é mais sujeita de direito (falta-lhe capacidade jurídica), e, em consequência, **não tem capacidade de estar em juízo administrativo.**

Do mesmo modo, não está presente uma das **condições da ação**, que é, a legitimidade para agir (*legitimatio ad causam*), pois, de acordo com o art. 12, inc. VII, do CPC, as pessoas jurídicas deveriam ser representadas por quem os respectivos estatutos designarem, ou não os designando, por seus diretores. Ora, se foram extintas nem tem estatutos, nem diretores.

Assim, procedendo o declarado pela apelante, quando afirma que a **USINA SIDERÚRGICA DA BAHIA S.A. – USIBA** (que foi escrita no CGC nº **15.101.298/0001-01**) fora incorporada pela **SIDERÚRGICA AÇONORTE S/A.** (à época escrita no CGC sob o nº **10.807.923/0001-03**) (Doc. II), que, por sua vez, a sociedade **sucessora** (**SIDERÚRGICA AÇO NORTE**, primeira incorporadora), à data da **presente autuação**, também de há muito não existia, vez que fora

incorporada pela COMPANHIA SIDERÚRGICA DA GUANABARA – **CO-SIGUA**, inscrita no CGC sob o nº**33.611.500/0001-19**, a qual alterou sua denominação para **GERDAU S/A**. (Doc. III): **é inquestionável a nulidade por erro na identificação do sujeito passivo**, pois o Auto de Infração foi lavrado contra outra **pessoa jurídica inexistente**, a extinta **USINA SIDERÚRGICA DA BAHIA S.A. – USIBA**.

A questão do erro na identificação do sujeito passivo não deve ser obscurecida pelo argumento de que a empresa sucessora de qualquer modo responderia pelos **tributos** devidos pela sucedida.

Pois, como visto, antes de examinar-se se os tributos eram ou não devidos pela sucedida e se, por isso, serão ou não devidos pela segunda sucessora, é mister se verifique, em caráter preliminar, se **os sujeitos do processo existem** (capacidade de ser parte), se têm capacidade de estar em juízo e estão legitimados para agir.

O fato de um tributo ou uma sanção serem realmente exigíveis, antes de sua formalização, é necessário perquirir quem é o **sujeito passivo** (se, contribuinte ou responsável, nos termos do art. 121, parágrafo único do CTN), pois ele, em vista do disposto no art. 142 do mesmo diploma complementar tributário, terá ser devidamente identificado.

Ora, se nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional:



“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.”

e do art. 139, inciso III, do Regulamento do Imposto Sobre a Renda:

Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Decreto-lei nº 1.598/77, Art. 5º)

.....
III - A pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida”.

significa que não pode mais ser exigido o tributo da **pessoa jurídica extinta** que, por um daqueles atos jurídicos, inicialmente seria o contribuinte. O Fisco está por força de lei sub-rogado no direito de exigir o que lhe pertence do responsável por sucessão.

Não há como confundir a relação de direito processual com a relação de direito material. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). É por isso que se diz que a legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo. Do julgamento desta questão prévia depende a possibilidade de examinar-se a questão de mérito, necessariamente posterior, do ponto de vista lógico.

Segundo o artigo 267 do Código de Processo Civil:

“Extingue-se o processo, sem julgamento do mérito: [...] IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo; [...] VI - quando não concorrer qualquer das



condições de ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual; [...].

O Supremo Tribunal Federal, examinando questão análoga, entendeu que, no caso de “inexistência da parte” (por falecimento da pessoa natural ou extinção de pessoa jurídica, por exemplo),

“não há dúvida de que ocorre a hipótese do inc. IV do art. 267 do CPC, pois **falta pressuposto para o desenvolvimento válido e regular do processo**, que impede órgão julgador de lançar-se à análise do mérito da causa” [AR 982-7-PR - Rel.: Ministro CARLOS MADEIRA, DJ de 26-02-88, pág. 189, Ementário 1491-01, pág. 35; Rev. Paraná Judiciário n.º 25, pág. 180; destaque acrescentado aqui].

Como visto, uma vez ausente qualquer dos **pressupostos processuais** (art. 267, inciso IV do CPC) ou das **condições de procedibilidade**, extingue-se o processo sem julgamento do mérito (idem, art. 267, VI), aplicando-se o disposto no art. 295 do CPC.

Quando procedente a questão preliminar da *ilegitimidade da parte*, o mérito não pode ser examinado e, no caso, é indubitável a questão da ilegitimidade passiva da USINA SIDERÚRGICA DA BAHIA S.A. – USIBA, conforme legislação e a doutrina indiscrepantes sob este aspecto, vez que o auto de infração foi lavrado contra empresa já extinta, por incorporação, nos termos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

“Caracterizada a ilegitimidade passiva *ad causam* dos demandados na ação, deve-se conhecer da apelação por eles formulada, respaldada nesse fundamento, para decretar a extinção do processo sem julgamento do mérito, na conformidade do art. 267, IV e § 3.º, do CPC. (Ac. un. da 3ª Câmara Cível do TJPA, na Ap. 11.454, rel. Des. Raymundo Hélio de Paiva Mello, RTJPA n.º 39, pág. 222).



A jurisprudência administrativa é harmônica com a jurisprudência de nossos Tribunais. Este Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, de fato, tendo como Relatores Ilustres Representantes da Fazenda Nacional, em decisões com base na lei e nos princípios jurídicos, afina-se com esse entendimento, proclamando a nulidade de lançamento que confunde sucessor e sucedido (como ocorre com a incorporação e a fusão, entre outras hipóteses legais):

“NORMAS GERAIS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - É nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, cabendo a exigência contra a incorporadora, nos termos do CTN, art. 132.” (Ac.106-07.836, Relator Mário Albertino Nunes).

Por igual, considera-se erro na identificação do sujeito passivo o lançamento efetuado em nome de terceiro, pessoa física ou jurídica, do mesmo modo como o é o lançamento efetuado contra a sociedade extinta por incorporação, transformação ou fusão:

“Desta forma, há erro na identificação do sujeito passivo, quando a responsabilidade for imputada à empresa por aquisição feita pelo sócio, em seu próprio nome. (Acórdão n.º -CSRF/01-1.915, relator CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES).

Sem a menor procedência a alegação da r. Decisão singular ao afirmar que, após a GERDAU ter sido intimada e ingressado na relação jurídica com observância do pleno contraditório, estaria suprida a irregularidade argüida, dado que, no caso, não se cuida de **deficiência de citação**, quando se poderia invocar o disposto no art. 214, §1º, do CPC, mas de erro da pessoa (quem deve ser considera-



do sujeito passivo), ou seja, quem, figurando no processo, poderia vir a ser objeto de execução fiscal, no caso em que fosse confirmada a exigência fiscal e fosse necessário entrar em juízo para cobrar a dívida.

Ainda ininvocável ao caso é o disposto no artigo 244 do CPC, dado não se tratar de **vício de forma**, matéria versada nesse dispositivo, sendo certo que o por ele estabelecido somente tem aplicação quando a lei não fixar para a desobediência da forma prevista, a cominação de nulidade.

Finalmente, se é a **pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação**, quem responde pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado, fusionadas, transformadas ou incorporadas, nos termos dos arts. 132 do CTN e 139, inciso III, do RIR/80, ambos já transcritos, **somente** a empresa **sucessora** com sede na Cidade do Rio de Janeiro (fato este que, inclusive, desloca a competência da autoridade julgadora singular para esta Cidade) é que poderia ser atuada e não a empresa sucedida, pois esta não tem mais representação, como o exige o art. 12, inc. VII, do CPC, isto é, não mais pode ser chamada à lide.

Como é óbvio, também não é possível inscrever dívida em nome de entidade jurídica inexistente, isto é, contra quem, se procedente fosse a exigência, teria de ser inscrito o débito e, o que mais grave, em nome de quem surgiria o título executivo extra judicial. Portanto, tudo em nome de quem não mais existe, colo-

cando os órgãos de execução fiscal da Fazenda na impossibilidade de exigir o suposto crédito, no todo ou em parte.

Deste modo, acolho a preliminar para declarar a nulidade da autuação fiscal, por ilegitimidade de parte, em face da lei e da jurisprudência.

Da inexigibilidade da multa dos sucessores

Ad argumentandum, se autuado tivesse sido o sucessor, isto é, se do mérito se pudesse conhecer, ainda assim a exigência não poderia ter a amplitude dada, visto serem inaplicáveis ao sucessor as sanções pecuniárias, em conformidade com o estabelecido nos artigos 132 do CTN e 5º, inciso III, do Decreto-lei nº1.598/77, bem como consoante a melhor doutrina e jurisprudência.

Os dispositivos legais citados estabelecem de forma inquestionável que com a *incorporação* a responsabilidade é “por sucessão” e as sociedades resultantes de incorporação têm a “responsabilidade dos sucessores” e não “responsabilidade própria”.

Vejamos os seus textos:

«SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores

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 a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

«SEÇÃO II - Responsáveis por Sucessão



Art. 5.º Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas: (negritos e sublinhas acrescentadas).

.....
III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida; (destaques da transcrição) (Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, grifos da transcrição)

De assinalar nesses dispositivos a ausência de responsabilidade por infrações. A responsabilidade é “**pelos tributos devidos**”, não pelas “**multas devidas**”, nem pela “obrigação tributária”.

Neles o legislador não mencionou a obrigação tributária, que abrangeria tributo e multa, mas só o tributo. Se houvesse optado pelo termo “obrigação tributária”, poderia abranger também as multas (penalidades pecuniárias), tendo em vista a definição do conteúdo dessa expressão no art. 113, § 1.º, do CTN, segundo o qual a obrigação tributária principal “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Podendo ter-se referido aos dois (‘tributo’ e ‘penalidade pecuniária’), ou utilizado a expressão que abrangesse os dois (‘obrigação tributária’) e em não o fazendo, no caso de *incorporação*, as sociedades incorporadoras não respondem pelas penalidades fiscais, mas somente pelos tributos.

Essa intenção já era clara, no Anteprojeto que resultou no Código Tributário Nacional sobretudo por ter explicitado, no próprio texto do dispositivo e não



apenas por meio de sua localização dentro do capítulo da *sucessão tributária*, que a ‘empresa resultante da incorporação’ era uma *sucessora*:

«Art. 244. Considera-se sucessora para efeito de responsabilidade pessoal, por todos os tributos devidos até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado sucedida, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, incorporação ou transformação de outra ou em outra, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora.»(Trabalhos da Comissão Especial, editado oficialmente com os trabalhos da Comissão autora e da revisora do anteprojeto que resultou no CTN).

A doutrina e a jurisprudência também assim entenderam.

No artigo “Responsabilidade Tributária”, publicado em livro de igual nome, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS anotou:

«Sempre que quis o legislador transferir ao responsável o dever de pagar tributo e penalidade, fez expresso uso da expressão “obrigação tributária” (art. 135) ou ao falar de obrigação tributária (art. 134) houve por bem esclarecer, em face de ser a penalidade pecuniária também obrigação principal, que apenas aquelas de caráter moratório seriam transferíveis, não obstante já ter esclarecido que tal responsabilidade se referia apenas aos tributos, no que limitado estava o campo de interpretação do *caput* do artigo.

.....
Quando o legislador pretendeu falar de penalidades, de penalidades falou. Quando pretendeu falar de tributos, só de tributos falou. Quando pretendeu falar de penalidades e tributos, de obrigação tributária falou.» (*Responsabilidade Tributária*, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, “Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 5”, 1980, págs. 28-29).

Comentando o instituto da transformação para efeitos sucessórios, que no art. 168 Anteprojeto ganhou maior extensão, ao ser-lhe acrescentado um parágrafo (§ 2.º) para tratá-la especificamente, de modo a abranger “como por exemplo a simples alteração da forma de constituição, de uma sociedade limitada (em

que o quotista tem responsabilidade maior) para sociedade anônima (onde essa responsabilidade é menor)”¹, assinala SILVA MARTINS com propriedade:

«De notar-se, finalmente, que tanto o anteprojeto, quanto o projeto, falaram para esse tipo de responsabilidade sucessória em “tributos” e não mais em “obrigações tributárias”, dando caráter restritivo e de personalização das penas a todo o artigo.» (*Op. cit.*, pág. 267)

O Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que as multas, por terem caráter punitivo, não se transmitem para os sucessores.

Entre outros arestos, merece ser destacado este, que conclui pela não aplicação de multas e sim a cobrança apenas do imposto, nos casos do art. 133 do CTN [e, com maior razão, concluiria no mesmo sentido, com respeito aos casos do art. 132, até porque o fundamento é o mesmo, isto é, que a expressão “*tributo*” não abrange “*penalidade pecuniária*”]:

«Multa fiscal punitiva.- Não responde por ela o sucessor, diante dos termos do art. 133 do CTN.- Agravo regimental não provido. (AgRAg – Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º: 64622 SP, publicado no DJ de 13-02-76, e na RTJ n.º 77-02, à pág. 457, julgado em 28-11-1975, relator o Ministro RODRIGUES ALCKMIN).

Igualmente:

«Multa fiscal. Sucessor. - O sucessor, adquirente do estabelecimento comercial, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, não porém por multas punitivas, sobretudo se impostas posteriormente à aquisição. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. - Recurso Extraordinário

¹ Este o texto do § 2.º do art. 168 do Anteprojeto, que procurou dar certeza mesmo nos casos em que nada mais se altera do que a forma ou tipo da sociedade: “§ 2.º Nos casos de simples alteração da forma da constituição das pessoas jurídicas de direito privado, considera-se ter havido sucessão, exclusivamente para os efeitos deste artigo.”



não conhecido.» ((RE – Recurso Extraordinário n.º 83.514-SP, julgado em 17-08-1976, publicado no RTJ n.º 82-02, pág. 544, relator o Ministro ELOY DA ROCHA. Unânime).

Também:

«I - Multa fiscal punitiva. Hipótese em que por ela não responde o sucessor. Art. 133 do CTN.

II. Não comporta dito preceito interpretação extensiva, pois os arts. 106, 112, 134 e 137, interpretados em conjugação, a repelem.

III. Recurso extraordinário de que se não conhece, porque não comprovado o dissídio pretoriano (RI, art. 305, Súmula n.º 291) e não ocorreu denegação de vigência dos preceitos do CTN, indicados.» (RE – Recurso Extraordinário n.º 85.435-SP, julgado em 26-10-1976, publicado no DJ de 3-12-76, relator o Ministro THOMPSON FLORES)

Ainda:

«1. Código Tributário Nacional, art-133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo.

2. Recurso Extraordinário do fisco paulistano a que o STF nega conhecimento para manter o acórdão local que julgou inexigível do sucessor a multa punitiva.»(RE - Recurso Extraordinário n.º 82754-SP, publicado no DJ de 10-04-81, pág. 3174, e no Ementário n.º 1207-01, pág. 326, e ainda na 98-03, pág. 733, relator o Ministro ANTONIO NEDER).

«Multa fiscal punitiva - Irresponsabilidade solidária do sucessor - art. 133, do CTN.

1. O art. 133 do CTN prevê a responsabilidade solidária do sucessor do sujeito passivo pelos tributos que este não pagou, mas não autoriza a exigência de multas punitivas, que são de responsabilidade pessoal do antecessor (CTN, art. 137. Súmula n.º 192).

3. Padrões que decidiram casos anteriores ao CTN e em antagonismo com a política legislativa deste não demonstram dissídio com interpretação desse diploma. (art. 305, do regimento interno do Supremo Tribunal Federal).» (RE n.º 76153-SP, julgado em 30-11-1973, publicado no DJ de 2-10-74, à pág. 16, no Ementário n.º 00934-05, à pág. 1494, e na RTJ 69-01, à pág. 211. relator o Ministro ALIOMAR BALEEIRO)



Esses acórdãos se referem à responsabilidade tributária do sucessor (excluindo a responsabilidade por multas), embora baseados, principalmente, no art. 133. O entendimento é o mesmo, por serem as mesmas as premissas condutoras a essa conclusão.

Existe, aliás, precedente específico — relativo ao próprio art. 132 do CTN:

«Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa... Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» (Recurso Extraordinário n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862).

Em seu voto, o Ministro-Relator afirma, após transcrever o art. 132 do CTN (que, como se sabe, trata de fusão, *incorporação* e transformação de sociedades):

«O dispositivo, como se vê, só se refere à responsabilidade tributária do sucessor (...) relativamente a tributos devidos até a data do ato, não sendo possível dar à palavra “tributos”, como empregada no texto legal, interpretação extensiva a ponto de abranger multa punitiva aplicada à empresa ...» (in RTJ 93, pág. 866, 2.ª coluna).

O acórdão do Supremo Tribunal Federal, cuja ementa a seguir se transcreve vai no mesmo sentido, isto é, sustentando que os arts. 131 a 133 (aí incluído o art. 132) ampliou até para as empresas não falidas a regra do art. 23, parágrafo único, inciso III, da Lei das Falências, que recusa a cobrança de multas²:

² O citado dispositivo da Lei de Falências (Decreto-lei n.º 7.661, de 21 de junho de 1945) diz: “Art. 23. Parágrafo único. Não podem ser reclamadas na falência: III - as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.” Essa é a regra que o STF considerou ampliada para todas as sucessoras, e não apenas às empresas sob falência.



«Multa fiscal - CTN arts. 131 a 133. O Código Tributário Nacional não revogou o art. 23, parágrafo único, da Lei de Falências, mas o ampliou nos arts. 131 a 133» (Agravos n.ºs 60180, relator o Ministro ALIOMAR BALEEIRO, publicada no DJ de 04/10/74).

Sobre o assunto há duas súmulas do STF:

Súmula 192 - Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa.

Súmula 565 - A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

Como o acórdão do Supremo Tribunal Federal dado no Agravo n.º 60180 (cujo excerto é acima transcrito) entende que o CTN ampliou essa garantia até aos não falidos, é de entender-se que não só a multa punitiva *stricto sensu* não se transmite ao sucessor (Súmula 192), como também a multa fiscal moratória (Súmula 565). Isso faz sentido, sobretudo porque a expressão “tributo” (ao contrário de “obrigação tributária”) não abrange penalidade pecuniária de nenhuma natureza.

Na jurisprudência administrativa dos órgãos julgadores de maior hierarquia, atualmente é de geral aceitação o entendimento de que as multas não se transmitem (responsabilidade por sucessão é restrita aos tributos). Inúmeros são os arestos do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais concluindo pela impossibilidade de cobrança de qualquer multa, citando-se como exemplos o Acórdão do 1º CC de nº-108-4.880, de 07.01.1998, unânime, relatado pela Conselheira MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e o da CSRF, de nº-01-01.991, de 08.07.1996, unânime, de que foi Relator o eminente Presidente da 2ª Câmara, Dr. ANTONIO DE FREITAS DUTRA, lendo-se na ementa deste:



“MULTA DE OFÍCIO – SUCESSÃO

Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa lançada, de caráter punitivo, a quem não deu causa ao ilegal.”(CSRF/01-01.991)

Deste modo, a multa notificada referente a período anterior à incorporação societária, não se transmite ao sucessor, porque não pode conter-se no conceito de “tributo” (CTN, art. 132).

Do mérito

Data maxima venia, se o mérito pudesse ser analisado, ainda não haveria como deixar de acolher as razões do recurso, a seguir parcialmente reproduzidas.

Afirma a apelante em seu recurso:

“Inicialmente, observa-se que na decisão recorrida se reconhece que a Rcte. agiu corretamente, quando, no período-base encerrado em 31/12/1989, **adicionou ao lucro líquido para apuração do Lucro Real, o valor da Provisão para Contingências Trabalhistas**, pois não se trataria de uma parcela dedutível do lucro líquido, eis que ela não se encontrava entre as provisões expressamente autorizadas no RIR, em face do disposto no art. 3º do Decreto-lei nº 1.730/79.

Contraditoriamente, porém, nega que essa parte dos lucros, assim tributados, talvez inadequadamente intitulada PROVISÃO, dado que, na verdade, tratando-se de parcela de lucros submetida à tributação, de provisão somente tem o nome, vez que se trata de autêntica RESERVA, possa ser excluída a qualquer tempo na apuração do lucro real, apesar de ter sido anteriormente tributada.

Consignando, ainda, que à reserva assim constituída deveriam ter sido imputadas todas as despesas ou custos com indenizações trabalhistas, desde que expressamente autorizadas pelo RIR, como dedutíveis. Isso, mesmo após haver a autuada esclarecido (i) não terem sido imputadas eventuais despesas com encargos trabalhistas que pudessem absorver a Provisão; (ii) as despesas, que, eventualmente tivessem ocorrido, foram ou poderiam ter sido debitadas nas contas de resultado do exercício como dispêndios dedutíveis e, pelo tempo decorrido (mais de 11 anos) tornam-se inviável a localização de todas as despesas com gastos



trabalhistas; (iii) a juntada dos documentos ser duplamente despiciante: a) em razão de se tratar de reserva livre; b) não haverem sido questionados pelo fisco os eventuais desembolsos com gastos trabalhistas.

Finalmente, negando-lhe a natureza de RESERVA LIVRE, declara-se na decisão recorrida que a Rcte. nos 11 (onze) anos que decorreram entre a constituição da RESERVA e a atual exigência fiscal, já imputou os dispêndios com indenizações trabalhistas aos resultados no exercício em que eventualmente eles ocorreram, concluindo configurar-se na espécie dupla exclusão, em detrimento do Imposto sobre a Renda devido.

Em primeiro lugar, parece que o ilustre minutor da decisão ora recorrida desconhece que qualquer prévia exclusão de parte dos resultados para formação de uma provisão, desde que agregada ao lucro real, através do LALUR, isto é tributada, implica transformar essa provisão ou fundo, em reserva livre, cujos valores podem até ser distribuídos sem qualquer outra incidência na pessoa jurídica.

Consequentemente, também poderiam ser revertidos para o balanço, diretamente como parcela não tributável, ou, por via indireta, agregada a qualquer parcela compensável (como no caso ocorreu ao ser adicionada aos prejuízos a compensar), o que dá no mesmo.

Em segundo lugar, não provou o Fisco que tenha sido imputada aos resultados do exercício qualquer despesa com indenização trabalhista e, que, caso ela tivesse ocorrido fosse ela indedutível, e, *ad argumentandum*, se indedutível fosse, caberia ao Fisco glosá-la mediante acréscimo ao lucro real do respectivo exercício, mas não tributar pela segunda vez a parcela que o próprio Fisco reconhece que já fora tributada.

Deste modo, partindo de premissa totalmente incorreta, segundo a qual a verba submetida à tributação no ano de 1989, com a intitulação de Provisão para Contingências Trabalhistas, não seria uma RESERVA LIVRE e sim uma PROVISÃO INDEDUTÍVEL: outra não poderia ser a conclusão da decisão ora recorrida, ou seja, totalmente errada.

Dito isto, mister se faz consignar que com a superveniência da legislação fiscal que adaptou as normas do Imposto sobre a Renda às disposições da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº6.404, de 15.12.76), deve o Fisco analisar as consequências dos atos praticados pelos contribuintes em toda sua extensão, isto é, aprofundar o exame para verificar se realmente houve prejuízo para o Fisco.

Essa mudança salutar nas relações fisco-contribuinte decorrem do estabelecido no Decreto-lei nº1.598, de 26.12.77, (...)

(...) o legislador, após ter admitido hipóteses de apuração do lucro líquido através de escrituração que não tenha observado devidamente o regime de competência (seja por lançamento de despesas que não pertenciam ao exercício, ou por falta de contabilização de receitas que deveriam ter sido escrituradas) estabeleceu que a Administração-Fiscal ao apurar a inexatidão, quanto ao período-base de competência não poderá restringir a este o levantamento. Deverá ela levar em conta as repercussões daquela



eventual irregularidade nos demais exercícios (D.L. nº 1.598/77, art. 6º, §4º).

Quer dizer, ter-se-á de levar em conta a diferença oriunda da omissão dos registros a débito e a crédito, como tem decidido o Conselho nos mais variados casos, não podendo a Fiscalização restringir o levantamento aos fatos que apenas beneficiem a Fazenda Pública, isto é, terá de analisar em conjunto todos os fatos (dêem eles origem a acréscimos na base de cálculo ou a reduções da mesma base).

Também, pela mesma razão, tem decidido o Conselho que a ausência de lançamentos contábeis ou mesmo a sua efetivação em desacordo com a lei, desde que não acarretem prejuízos ao Fisco não se prestam para fundamentar exigência de tributos.

Dito isso, como visto do relato, a empresa foi autuada na suposição de que houvesse compensado prejuízo a maior, isto, em razão de divergência entre os controles da Receita Federal os dados constantes na declaração de rendimentos.

Na verdade, tudo não passou de impropriedade na transposição ou agregação do valor de uma reserva livre com ficha específica e intitulação própria na parte "B" do LALUR (Provisão para Contingências Trabalhistas, já tributada quando se sua constituição) para a outra ficha com também intitulação própria na mesma parte e livro fiscal (Prejuízo Fiscal do Ano de 1994).

Foi por esse e outros procedimentos da mesma natureza, que, **embora não tenham acarretado qualquer prejuízo para o Fisco**, mas que para a organização implicaram custos e desgastes, que o funcionário não mais pertence aos quadros da empresa.

Com efeito, retrocedendo um pouco para que o nobre Julgador possa se certificar de que não ocorreu qualquer prejuízo para o Fisco, os fatos se passaram do seguinte modo.

Em razão da auditoria levada a efeito na empresa autuada (empresa que de há muito não mais, existe, como vimos quando comprovamos que muito antes da autuação a empresa já fora incorporada pela SIDERÚRGICA AÇO NORTE e esta, por sua vez, também posteriormente já fora incorporada pela COMPANHIA SIDERÚRGICA DA GUANABARA, sociedade que mudou sua razão social para GERDAU S.A., apuraram os Auditores a existência de inúmeros litígios na área trabalhista para os quais não havia sido efetuada qualquer provisão. (Doc. IV)

Em razão do apurado foi resolvido constituir uma PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS TRABALHISTAS, no valor de 79.291.405,00 (moeda da época), valor este que foi consignado na Parte "A" do LALUR, como adição ao Lucro Líquido do Exercício, e também na parte "B" do referido livro, para futuras atualizações monetárias, sendo integralmente submetido à tributação, conforme se comprova também com a anexação de cópia da Declaração de Rendimentos do ano-base de 1989, exercício de 1990, tornando-se, deste modo, uma reserva livre (Doc. V).



Essa reserva foi sofrendo as devidas correções até 31/08/94, sendo, nessa data, o seu valor (de forma que tecnicamente não seria a mais recomendável, mas que **nem por isso capaz de acarretar qualquer prejuízo ao Fisco**) agregado ao valor dos prejuízos a compensar, aumentando os créditos a recuperar, vez que passaram de 5.284.712,77 para 9.685.913,78, conforme se comprova com os (Doc. VI e VI).

Sendo essa impropriedade, a razão da divergência entre o valor dos prejuízos a compensar existentes no controle da Receita e os valores que autuada mantinha em sua contabilidade.

Como se comprova com cópias do LALUR de 1994 e respectiva Declaração de Rendimentos dos períodos-base de 1994, o valor não foi excluído do LUCRO REAL (Doc. VII).

Do mesmo modo, os mesmos documentos, agora referentes ao período-base de 1995, comprovam que a autuada não reverteu aquela Provisão para Contingências Trabalhistas de qualquer outra forma (Doc. VIII) e o Quadro Demonstrativo em Anexo (Doc. IX) demonstra que o prejuízo fiscal não foi coberto com lucros tributáveis, mas com parte daquela reversão (transferência).

Quer dizer, em razão da **junção** (soma) daqueles dois direitos (um inteiramente livre já, tributado, que era a Provisão para Contingências Trabalhistas) e outro como efetivo direito de crédito a recuperar com créditos futuros (Prejuízos a Compensar dos Períodos-base de 1994, por sinal imprescritíveis), não ocorreu redução dos lucros tributáveis no período-base de 1995, exercício de 1996, isto porque a impropriedade técnica foi apenas formal e não material.

Com efeito, a Provisão que deveria ter sido consignada no campo das **exclusões** do Lucro Líquido do Exercício na Declaração de Rendimentos foi parcialmente excluída do Lucro Real através da compensação de prejuízos não alterando o resultado a ser oferecido à tributação, que no caso era nulo.

Observe-se que com esse procedimento a única a perder foi a autuada, vez que julgando que tudo se tratava de prejuízos a compensar, em 31.12.95, deu baixa no saldo da conta Prejuízos a Compensar (onde se encontrava ainda parte da Provisão não aproveitada), em face da sua sucessão (quando foi incorporada pela SIDERÚRGICA AÇONORTE S/A.(Doc. Doc. VII).

Do exame, mesmo perfunctório, observa-se serem muitas as contradições do decisório recorrido, pois:

a) se nele se reconheceu que a autuada agiu corretamente, quando, no período-base encerrado em 31/12/1989, **adicionou ao lucro líquido para apuração do Lucro Real, o valor da Provisão para Contingências Trabalhistas,**



dado não se tratar de uma parcela dedutível do lucro líquido, não é possível, ao mesmo tempo, dizer-se que (i) essa verba não se qualifica como RESERVA livre (embora com o nome de provisão), e que (ii) a ela somente poderiam ser imputadas as despesas dedutíveis expressamente autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda;

b) não havendo dúvida de que, se nos termos da legislação do mesmo tributo, as despesas com indenizações trabalhistas (que por sinal, no caso sequer houve qualquer comprovação de sua ocorrência) são dedutíveis, logo, caso tenham ocorrido, poderiam perfeitamente serem debitadas em contas de resultados do exercício, não havendo assim qualquer determinação legal para que elas fossem imputadas a uma reserva devidamente tributada;

c) de qualquer sorte, como nenhuma despesa dessa natureza foi detectada pela Fiscalização e, em decorrência, também não foi glosada: não passa de uma subjetiva ilação cogitar-se de acusar a autuada de duplo benefício, mesmo que indedutíveis fossem as despesas com eventuais indenizações trabalhistas.

No caso, verifica-se que:

(i) a Fiscalização inicialmente declarou estar decadente o direito de o Fisco proceder a qualquer exigência referente aos diversos períodos-base de 1994;

(ii) também foi expressamente reconhecida pelo Fisco, a efetiva constituição e tributação dessa provisão efetuada em 1989;

(iii) através dos documentos acostados aos autos, a fiscalizada comprovou que o valor referente a essa reserva devidamente tributada e acrescida da correção monetária foi transferida para a ficha de prejuízos a compensar, em razão de anteriormente não lhe haver dado outro destino;

(iv) com a juntada dos Demonstrativos da Compensação de Prejuízos Fiscais (SAPLI), a autoridade julgadora *a quo* demonstrou que, em razão de autuada haver tido lucros em diversos meses do ano de 1994, já havia absorvido os prejuízos acumulados dos períodos de 1990, 1993 e 1994, remanescendo apenas um saldo corrigido de R\$300,02 para 1995: portanto, **o lucro obtido no período-**

base de 1995 foi efetivamente compensado com o valor daquela reserva que havia sido transportada para a ficha de prejuízos acumulados a compensar;

(v) ocorreu, deste modo, mera irregularidade formal, pois o certo seria contrapor ao lucro líquido do exercício, através das exclusões, o valor daquela reserva e não qualquer parcela de prejuízos a compensar;

(vi) como alega a apelante, a única prejudicada foi ela, dado que em vista da incorporação levada a efeito, deu baixa em 31/12/95 do saldo existente na ficha de prejuízos acumulados a compensar, como se de tal se tratasse, quando na realidade estava dando baixa de parte do valor da reserva que havia sido transferida para aquela ficha ainda não fora absorvido.

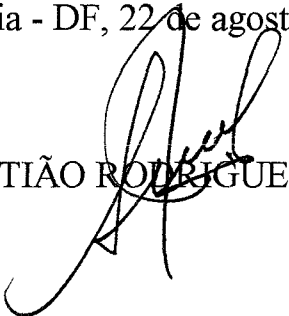
Portanto, exigir da autuada a glosa do valor compensado por haver adotado procedimento que tecnicamente não seria o previsto, é que seria penalizá-la (e não beneficiá-la duplamente, como foi alegado na decisão recorrida), sem prévia autorização legal.

Por derradeiro, ainda assiste razão à recorrente quanto afirma que, após a impugnação, não solicitou a juntada, *sponte propria*, de qualquer documento *a posteriori*, mas, sim, protestou pela “**juntada a posteriori de outros documentos que o nobre Julgador houvesse por bem solicitar**”, sendo totalmente impertinente a invocação do disposto no art. 16, §§ 4º e 5º, do Processo Administrativo Fiscal – PAF, com a redação que lhe foi dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97 (negritos da transcrição).



Nessa linha de raciocínio, sou acatamento da preliminar de nulidade do lançamento, por ocorrido erro na identificação do sujeito passivo.

Brasília - DF, 22 de agosto de 2001.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL