



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10768.008.506/00-95
Recurso nº. : 130.820
Matéria: : IRPJ e OUTROS - Exercícios de 1996 a 1999
Embargante : BANCO SANTANDER S. A. (Suc. de Banco. Bozano Simonsen S. A.)
Sessão de : 28 de janeiro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.480

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. Acolhem-se os embargos de declaração interpostos, nos termos do artigo 27 da Portaria MF nº 55/98, para ratificar Acórdão e suprir omissão nele contida.

IRPJ – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

LUCROS APURADOS POR CONTROLADAS NO EXTERIOR – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - A partir da vigência da Lei nº 9.249/95, são tributados os lucros auferidos por controladas no exterior, por ocasião da alienação de participação societária (IN SRF 38/96, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97). Deve ser considerado como custo do investimento o resultado da equivalência patrimonial para a apuração do ganho de capital.

IRPJ – ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO – IMPROCEDÊNCIA – Se os valores baixados na contabilidade referiam-se àqueles considerados indedutíveis nos termos da legislação do imposto de renda, porém, não foram deduzidos na determinação do lucro líquido contábil do exercício, tampouco afetaram a apuração do lucro real, não deve prosperar o lançamento fiscal.

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo a Contribuição Social sobre o Lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BANCO SANTANDER S. A. (SUC. DE BANCO BOZANO SIMONSEM S. A.).

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR os embargos de declaração da Procuradoria da Fazenda Nacional e ACOLHER os embargos do Contribuinte para re-ratificar o Acórdão nº 101-94.000, de 05 de novembro de 2002, para DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM:

20 FEV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SANDRA MARIA FARONI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, CLÁUDIA ALVES L. BERNARDINO (Suplente convocada), VALMIR SANDRI e AUSBERTO PALHA MENEZES (Suplente convocado). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º : 130.820
Embargante : BANCO SANTANDER S. A. (Suc. de Banco. Bozano Simonsen S. A.)

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração interpostos pela interessada, contra o Acórdão nº 101-94.000, de 06 de novembro de 2002.

Naquela oportunidade, o recurso voluntário foi apreciado por esta Câmara, conforme o acórdão citado, tendo, por maioria de votos, dado provimento parcial, cuja ementa tem a seguinte redação:

“I.R.P.J. – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

IRPJ – RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS CONSIDERADOS IRRECUPERÁVEIS – TRIBUTAÇÃO – Os créditos recuperados, que haviam sido anteriormente baixados a débito do resultado do exercício, como sendo irrecuperáveis, devem ser reconhecidos na sua totalidade, estando sujeitos à tributação integralmente, no período-base em que ocorrer a transação.

LUCROS APURADOS POR CONTROLADAS NO EXTERIOR – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - A partir da vigência da Lei nº 9.249/95, devem ser tributados os lucros auferidos por controladas no exterior, por ocasião da alienação de participação societária, conforme regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 38/96, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97.

PREJUÍZOS EM OPERAÇÕES COM TÍTULOS DE RENDA FIXA – As despesas decorrentes de prejuízos na venda de títulos de renda fixa somente são dedutíveis se comprovada a sua necessidade, por exigência da atividade da empresa e



manutenção da respectiva fonte produtora. Não demonstrada a ocorrência de mudança no custo de oportunidade que justifique a venda com prejuízo, este não poderá ser considerado usual e necessário, conseqüentemente, não será dedutível.

PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA – PERDAS PELO NÃO RECEBIMENTO – A baixa de créditos relativos a devedores inadimplentes, somente é admitida nas condições previstas na Lei nº 8.981/95, com as alterações da Lei nº 9.065/95, entre elas a do esgotamento dos recursos legais de cobrança.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo a Contribuição Social sobre o Lucro.”

Dos embargos interpostos pelo sujeito passivo, foram acolhidos os itens relativos ao ganho de capital na alienação da participação societária na empresa controlada Bozano, Simonsen Overseas Ltd., tendo em vista a falta de ajuste da diferença relativo ao denominado crédito SUNAMAM que originou o lançamento da parcela de R\$ 309.914.493,94, por decorrência da recuperação do crédito junto a Superintendência Nacional da Marinha Mercante, o qual foi utilizado para aumento de capital naquela empresa controlada. Da mesma forma, o voto embargado deixou de apreciar os argumentos relativos à inaplicabilidade da multa de ofício no sucessor em razão de infração cometida pelo sucedido.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ – Relator

Como visto do relatório, tratam os autos de embargos de declaração interpostos pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 101-94.000, de 06 de novembro de 2002.

A matéria tratada nos presentes embargos, que não foi devidamente apreciada no acórdão em questão refere-se ao ganho de capital obtido na alienação de participação societária, bem como a multa de ofício exigida de empresa sucessora.

GANHO NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – CUSTO DE ALIENAÇÃO DO INVESTIMENTO

O item nº 1 do auto de infração trata da receita não contabilizada no valor de R\$ 309.914.493,94, relativa a recuperação de crédito baixado como prejuízo em período-base anterior, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, referentes ao período-base de 1995.

Consta do Termo de Verificação, que o recorrente havia baixado como prejuízo, a importância de R\$ 4.607.510,90, a título de contas incobráveis, no período-base de 1985, o qual foi considerado integralmente dedutível para fins de determinação do lucro real daquele período.

Posteriormente, em 23/10/95, em decorrência de uma negociação entre a União Federal, a qual assumiu a dívida da SUNAMAM, e os bancos credores, dentre eles o recorrente, foi contabilizado como receita, esse mesmo valor, ou seja, R\$ 4.607.510,90, a título de recuperação de crédito junto à Superintendência Nacional da Marinha Mercante – SUNAMAM.



Contudo, pelo acordo firmado entre as partes, ficou acertada as seguintes condições para pagamento: o valor de R\$ 27.446.635,61, pago em dinheiro, e o restante, R\$ 287.075.369,22, em créditos securitizados, que poderiam ser resgatados na data do seu vencimento, utilizados no Programa Nacional de Desestatização (Lei nº 8.031/90), ou comercializados no mercado secundário.

Nessa mesma data, o recorrente reconheceu o crédito como receita, porém, tão somente no valor de R\$ 4.607.510,90, tendo utilizado o mesmo para integralização de capital de Bozano, Simonsen Overseas Ltd., localizado nas Ilhas Virgens Britânicas.

De acordo com o "Termo de Verificação Fiscal", o recorrente, ao registrar a recuperação do crédito, deixou de reconhecer o valor de R\$ 309.914.493,94, relativa à diferença entre a quantia assumida pela União - R\$ 314.522.004,84 -, e o valor reconhecido como receita - R\$ 4.607.510,90. Por esse motivo foi lavrado o auto de infração.

Imediatamente o sujeito passivo procedeu ao aumento do capital social da empresa controlada sediada no exterior, a qual havia adquirido, em junho de 1995, a totalidade as ações representativas do capital social, pelo valor de R\$ 2.340.803,28.

Durante o período de junho de 1995 a junho de 1998, o patrimônio da sociedade foi avaliado pelo método de equivalência patrimonial. Assim, em 31/12/1995, o investimento valia R\$ 102.940.388,19. Em 31/12/1996, R\$ 311.975.660,14. Em 31/12/1997, R\$ 492.171.835,75. E, finalmente, em 31/12/1998, R\$ 565.002.566,68.

Em 10/06/1998, o recorrente alienou o investimento à empresa Cia. Bozano, Simonsen, por R\$ 565.000.000,00. Ao apurar o resultado do período, o recorrente não adicionou ao lucro real nem o ganho de capital auferido na operação, e nem os lucros auferidos no exterior, infringindo o art. 25, §2º, da Lei nº 9.249/95.



A fiscalização lavrou o auto de infração, exigindo o imposto incidente sobre o resultado auferido na alienação da participação no exterior durante o período de 1996 a 1998, ou seja, “a parcela de R\$ 462.059.611,81, que corresponde à diferença positiva entre o valor da alienação (R\$ 565.000.000,00), e o valor do investimento em 31/12/1995 (R\$ 102.940.388,19)”.

Ocorre que, de acordo com a decisão proferida por esta Câmara, em relação ao “crédito Sunamam”, o qual foi utilizado integralmente para aumento de capital na empresa controlada, o valor correto é de R\$ 314.522.004,84, e não de R\$ 4.607.510,90, como consta na contabilidade do sujeito passivo.

Por conseguinte, a diferença entre o valor de alienação da participação da empresa OVERSEAS (R\$ 565.000.000,00) e o valor do custo em 31.12.95 (R\$ 102.940.388,19), que o Fisco tomou como base para o lançamento deve ser retificada, tendo em vista que, conforme exposto no auto de infração, cuja matéria foi mantida de acordo com a decisão proferida por esta Câmara, o custo do investimento da empresa fiscalizada, correspondente ao aumento de capital na empresa Overseas, na verdade não se tratava de R\$ 4.607.510,90, conforme registrado na sua escrituração, mas sim de R\$ 314.522.004,84, conforme afirmam as próprias autoridades autuantes, e confirmado por este Colegiado.

Caso contrário, essa diferença seria tributada duas vezes: a primeira, como receita de recuperação de crédito (mantida no acórdão embargado), e a segunda, como lucro auferido na alienação da controlada sediada no exterior.

Assim, tendo sido confirmado por este Colegiado que o valor do crédito obtido pelo recorrente era muito superior àquele registrado na escrituração, por uma questão de justiça fiscal, deve ser reconhecido o mesmo valor para a apuração do custo do investimento alienado também motivo de tributação.

Também devem ser acolhidas as razões apresentadas pela defendente no sentido de que o auto de infração da forma como foi constituído, está a exigir tributo sobre o resultado positivo registrado a título de ganho por equivalência patrimonial. O sis-

tema de cálculo de investimento pelo método de equivalência patrimonial está previsto na Lei n. 6404/76, e a legislação fiscal prevê a sua exclusão na apuração do lucro real. A norma tributária em vigor à época da ocorrência dos fatos exige que a empresa controladora ofereça a tributação os lucros apurados por empresa controlada ou coligada no exte-

rior. Esse foi o ponto nuclear da questão. A fiscalização exigiu o tributo da contribuinte em relação aos lucros apurados pela controlada sediada no exterior. Porém, a autoridade autuante deixou de reconhecer, como custo do investimento para a apuração do ganho de capital na alienação da participação societária, o resultado positivo correspondente à equivalência patrimonial, o qual é excluído para a apuração do lucro real da controladora, porém, é adicionado ao custo do investimento.

Com relação às variações cambiais, sua exclusão não tem qualquer previsão legal como pretende a recorrente, rejeito os argumentos nesse sentido.

Diante disso, deve ser adicionada a parcela de R\$ 309.914.493,94 ao custo do investimento na empresa Bozano, Simonsen Overseas Ltd., para o cálculo do ganho de capital na alienação da participação societária, bem como deve ser considerado o resultado da equivalência patrimonial no custo do investimento.

MULTA DE OFÍCIO – 75% - SUCESSÃO EMPRESARIAL

A interessada insurge-se contra a exigência da multa de ofício tendo em vista a inexigibilidade da mesma em relação a responsabilidade dos sucessores.

Esta matéria está pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo inclusive, sido apreciada em diversas oportunidades por esta Câmara. Peço vênica para transcrever o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral no Acórdão nº 101-93.587, de 22/08/2001, assim ementado:

“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).”

Com muita propriedade, assim se manifestou o relator:

“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:

.....
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:

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"



«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 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:

«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» (Agravo n.º 60180, relator o Ministro ALIOMAR BALEIRO, publicada no DJ de 04/10/74).

Sobre o assunto há duas súmulas do STF:

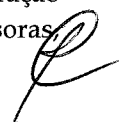
Súmula 192 - Não se inclui no crédito habilitado em falência a multa fiscal com efeito de pena administrativa.

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 n.º-108-4.880, de 07.01.1998, unânime, relatado pela Conselheira MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e o da CSRF, de n.º-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:

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 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)

Diante do exposto, a multa notificada referente a período anterior à sucessão, não se transmite à pessoa jurídica sucedida, porque não pode conter-se no conceito de "tributo" (CTN, art. 132).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A solução dada ao litígio principal, que manteve parcialmente a exigência em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, aplica-se ao litígio decorrente ou reflexo relativo a Contribuição Social sobre o Lucro.

De todo o exposto e tudo o mais que consta dos autos, voto no sentido de acolher os embargos de declaração para re-ratificar o Acórdão nº 101-94.000, de 05/11/2002, no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a parcela de R\$ 309.914.493,94 do item nº 2 do auto de infração, relativo ao lucro auferido na alienação da participação societária de empresa sediada no exterior, excluir da exigência a multa de ofício e ajustar o lançamento da contribuição social sobre o lucro líquido ao decidido em relação ao IRPJ.

Sala das Sessões - DF, em 28 de janeiro de 2004


PAULO ROBERTO CORTEZ