



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Recurso n.º : 128.196 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPJ e Outros - Exercício de 31/08/94 a 31/12/94  
Recorrentes : D.R.J. em Ribeirão Preto (SP) e EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A.  
Sessão de : 23 de janeiro de 2002  
Acórdão n.º : 101-93.726

**I.R.P.J. – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. - NORMAS GERAIS. - NULIDADE DO LANÇAMENTO. - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.** – O erro na identificação do sujeito passivo representa vício insanável, quanto à existência do Ato Administrativo de Lançamento, em face do estabelecido nos artigos 132 e 142 do CTN, e do artigo 5º, inciso I, do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977.

**I.R.P.J – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. - 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 artigos 3.º e 132 do CTN.» (Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862).

Recursos conhecidos: negado provimento ao *ex officio* e provido o voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RIBEIRO PRETO – SP e por EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso “*ex officio*” e DAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726



EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

14 FEV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente Convocado) e CELSO ALVES FEITOSA.

Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

Recurso n.º : 128.196 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO  
Recorrentes : D.R.J. em Ribeirão Preto (SP) e EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A.

## RELATÓRIO

A D. R. J. em Ribeirão Preto (SP) e a EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S. A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ sob n.º 12.268.405/0001-94, recorrem da decisão proferida pelo titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP que, apreciando impugnação tempestivamente apresentada, decidiu julgar procedente, em parte, as exigências do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 02/07 (IRPJ); 08/12 (IRF) e 13/18 (CSLL), recorrendo a este Conselho.

Trata-se de arbitramento de lucro por falta de apresentação, à Fiscalização, de livros comerciais e fiscais, bem assim da documentação em que se assentara a escrituração, reportando-se as peças básicas ao Relatório Fiscal, onde são descritas as irregularidades, em cujos trechos principais se declara:

### “II) AUDITORIA FISCAL

#### 1) ELEMENTOS SOLICITADOS

Visando analisar os aspectos fiscais Visando analisar os aspectos fiscais relevantes decorrentes da incorporação, nos períodos de apuração relativos ao ano-calendário de 1994, subseqüentes ao referido evento de 31/07/94, foram solicitados diversos elementos, conforme o Termo de Início de Ação Fiscal lavrado em 22/10/98.

Analisando os elementos apresentados pela contribuinte, retidos pela fiscalização em 17/12/98, verificou-se que a empresa manteve sua escrituração de forma não centralizada, inclusive não lançando na es-



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

crituração da matriz os resultados obtidos por suas filiais nos períodos mencionados, portanto, em desacordo com o que dispõe o art. 198 do RIR/94.

.....  
.....  
Em vista dessa verificação, foram solicitados à fiscalizada:

.....  
b) Diário, Razão, LALUR, Mapa de Correção Monetária (Razão em UFIR), Balancete e Registro de Inventário da incorporadora, bem como Balanços Patrimoniais antes de depois da incorporação, ocorrida em 31/07/94, visando a fiscalização dos períodos de apuração ocorridos após a incorporação, isto é, 08/94 a 12/94.

### 3) ANÁLISE DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA

Analizando os documentos apresentados, verifica-se a impossibilidade de determinação d lucro real da empresa, tendo em vista que:

a) a matriz (Maceió) e várias filiais, de acordo com o Termo de Constatação de 06/08/99, não apresentaram o Mapa de Correção Monetária (Razão em UFIR), impossibilitando, assim, a verificação do resultado (credor/devedor) da Conta de Correção Monetária, item imprescindível para correta apuração do resultado do período-base,. Ressalte-se que nos termos do inciso V do art. 206 c/c/ o art. 409 e seus §§, todos do RIR/94, o Razão em UFIR é livro de escrituração obrigatória para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real;

b) a matriz (Maceió) e a filial Eagle – Rio de Janeiro (CNPJ 12/268.405/0027-23) não apresentaram/não escrituraram o Livro de Registro de Inventário/Registro de Controle de Estoques, relativos ao período 08/94 a 12/94, exceto a matriz e com relação ao período 12/04. As posições dos estoques iniciais/finais relacionadas no Registro de Inventário são imprescindíveis para correta apuração do Custo das Mercadorias Revendidas (CMV), dados fundamentais para determinação do lucro bruto da empresa. Cabe esclarecer que nos termos do inciso I do art. 206 do RIR/94 esse livro é de escrituração obrigatória para todas as pessoas jurídicas;

c) a filial Eagle São Paulo (CNPJ 12.268.405/0024-80) deixou de apresentar os Livros Diário e Razão, relativos ao período de 08/94 a



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

12/94. O Mapa de Correção Monetária (Razão em UFIR), não foi apresentado no período 09/94 a 12/94. Frise-se que o Diário é o livro de escrituração obrigatória de acordo com a legislação comercial, para todas as pessoas jurídicas, conforme dispõe o art. 204 do RIR/94. Já o Razão é livro de escrituração obrigatória para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, nos termos do art. 205 do RIR/94;

d) a solicitação dos elementos das empresas incorporadas (Diário, Razão, Balancete, Registro de Inventário e Razão em UFIR) teve como principal objetivo confrontar os valores transferidos para a incorporadora, especialmente os relativos aos bens integrantes do Ativo Permanente, com aqueles constantes dos Laudos de Avaliação das incorporadas. A falta de apresentação dos referidos elementos, especialmente do Razão em UFIR, impossibilitou a averiguação da correta transferência do patrimônio das empresas incorporadas para a incorporadora.

.....

### III) ARBITRAMENTO

#### a) DAS RAZÕES DO ARBITRAMENTO

Embora tenha se empenhado em atender às solicitações da fiscalização, conforme pode-se notar pelas correspondências juntadas (Anexo VI), a contribuinte não logrou êxito em localizar e apresentar todos os elementos necessários para verificação da correta determinação do lucro real, constantes da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativa ao ano-calendário de 1994 (Anexo I), contrariando, dessa forma, o disposto no art. 210 do RIR/94.

.....

#### b) DETERMINAÇÃO DO LUCRO ARBITRADO

Nos termos do art. 2º da Portaria MF nº 524, de 24/09/93 (DOU 27/09/93), a determinação do lucro arbitrado se faz com base na receita bruta conhecida, constante da Declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativa ao ano-calendário de 1994. a referida Portaria determina a aplicação dos seguintes percentuais ao presente caso, incidentes sobre a receita bruta:



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

b.1) Receita bruta decorrente da atividade de venda de mercadorias adquiridas para revenda (inciso I, art. 2º): 15% (quinze por cento);

b.2) Receita bruta proveniente da prestação de serviços de transporte de carga (inciso VII, art. 2º): 10% (dez por cento).

Nos termos do art. 7º da Portaria MF nº 524, a pessoa jurídica que tiver seu lucro arbitrado em mais de um período mensal, o percentual de que trata o inciso I do art. 2º será aumentado em 6% (seis por cento) ao mês sobre o último adotado, observado como limite máximo o dobro do estabelecido.

Já a Instrução Normativa SRF nº 79/93, de 24/09/93 (DOU 28/09/93), que fixa coeficientes e estabelece normas para o arbitramento do lucro, estabelece no § 2º do art. 8º que o agravamento de que trata o art. 7º a Portaria MF nº 524 não se aplica aos casos de transporte de cargas (inciso VII, art. 2º da Portaria MF nº 524)"

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 240/280, fez-se juntar, na oportunidade, os documentos de fls. 281 a 427.

Como a impugnação estava subscrita por um só signatário e este não colocou seu nome por escrito e a procuração exigia a assinatura de dois procuradores, foi expedida intimação dirigida à autuada para que identificasse e qualificasse o signatário da procuração e fosse apresentada ratificação da impugnação por membro da procuradoria ou outro procurador (fls. 432/433). Essa correspondência, segundo o documento de fls. 435 teria sido recebido por um cidadão que se assinava Raimundo R. Sousa (fls. 434). Como a empresa não atendeu ao solicitado, foi lavrado o termo de revelia de fls. 438.

Tendo a empresa tomado conhecimento da lavratura do Termo de Revelia e desconhecendo o recebimento da correspondência que lhe fora endereçada para a ratificação dos termos da impugnação, apresentou extenso expediente dirigido ao Delegado da Re-



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

ceita Federal de Julgamento, ratificando a impugnação tempestivamente apresentada, onde solicita revogação do Termo de Revelia e faz uma longa exposição sobre os fatos relacionados com o não recebimento da alegada correspondência (fls. 447/457).

Nesse documento declara que o suposto recebedor não é preposto ou representante seu, nem é empregado da destinatária e que os serviços de limpeza e portaria foram atribuídos por outra pessoa jurídica a terceira empresa, a FCF COMERCIAL E SERVIÇOS DE PORTARIA LTDA. Junta cópia do contrato de prestação de serviços 481/491 identidade do possível recebedor da correspondência. (fls. 480).

Submetidos os autos à apreciação da autoridade julgadora, foi feita análise quanto à procedência da revelia e, superada esta, deveria decidir quanto aos fatos alegados na peça de impugnação, onde, resumidamente, se alegava:

- a) Erro na Identificação do Sujeito Passivo;
- b) Impossibilidade da sucessora responder por multas;
- c) Descabimento do arbitramento;
- d) Ilegalidade dos percentuais de agravamento do lucro arbitrado, em face da inexistência de delegação legal para tal;
- e) Não incidência dos juros de mora sobre o lucro arbitrado até a data do arbitramento;

foi proferida decisão pela autoridade julgadora monocrática, cuja ementa tem esta redação (fls. 520/521):

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994

Ementa: TRANSFORMAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM NOME DA SUCEDIDA. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE ERRO MATERIAL.



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

A lavratura do auto de infração em nome da sucedida, relativamente a créditos pelos quais é responsável a sucessora, configura apenas erro não essencial em relação à identificação do sujeito passivo, mormente a sucessora tenha recebido todas as intimações e assinado o auto de infração por meio de seus representantes legais.

**MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.**

O sucessor é responsável pelo pagamento das multas aplicáveis ao sucedido, à vista da determinação legal.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994

**Ementa: LUCRO ARBITRADO. PERCENTUAIS DE APURAÇÃO. MAJORAÇÃO. COMPETÊNCIA. EXTRAPOLAÇÃO. ECONOMIA PROCESSUAL.**

O princípio da economia processual permite o reconhecimento, em decisão de primeira instância, da extrapolação da portaria de Ministro de Estado que tenha fixado, sem delegação legal, percentuais majorados para apuração do lucro arbitrado.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Data do fato gerador: 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994

**Ementa: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE O LUCRO ARBITRADO. VENCIMENTO.**

O vencimento legal do imposto que ocorre no último dia seguinte ao arbitramento refere-se ao procedimento adotado pelo sujeito passivo, no mês em que verificar a impossibilidade de apuração do lucro real.

**PERCENTUAIS DE ARBITRAMENTO. MAJORAÇÃO. REFLEXO NO IRRF.**

Também dever ser considerada, na apuração do imposto de renda na fonte, a conclusão de que é incabível a majoração dos percentuais de determinação do lucro arbitrado.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/08/1994, 30/09/1994, 31/10/1994, 30/11/1994, 31/12/1994

**Ementa: ARBITRAMENTO DO LUCRO. OMISSÃO DE RECEITAS, DOLO OU CULPA DO SUJEITO PASSIVO. IRRELEVÂNCIA.**



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

A regra geral da hipótese de arbitramento do lucro pressupõe apenas a impossibilidade objetiva de apuração do lucro real, sendo irrelevante a modalidade de conduta do sujeito passivo.

**ARBITRAMENTO DO LUCRO. AFERIÇÃO OU APURAÇÃO DO LUCRO REAL APURADO.**

Para deixar de incidir o arbitramento, a escrituração do sujeito passivo deve permitir a apuração integral do lucro real, e não apenas a sua aferição ou conferência incompleta.

**LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”**

Em suas razões de decidir, lidas na íntegra em sessão, sustentou a R. decisão recorrida que:

A impugnação satisfaz os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dela se conhece. Assina a impugnação o procurador da interessada, Sr. Odécio Tadeu Fernandes.

A questão levantada após a diligência foi superada em função da apresentação do pedido de fls. 447 a 457. com, assinatura do diretor financeiro, Sr. Luís Felipe Pedreira Dutra Leite. Declara-se, assim, a nulidade do termo de revelia, à vista da apresentação da documentação.”

.....  
“... não entendeu a interessada nas diversas ocasiões em que foi intimada, que não se tratava dela, sucessora, a responsável por prestar os esclarecimentos, apresentando os documentos e livros da sucedida, que sempre com ela estiveram.

Assim, sempre soube a interessada de seus deveres de atendimento à fiscalização, de suas obrigações de apresentar os livros e documentos solicitados, de sua responsabilidade sobre as obrigações decorrentes dos fatos ocorridos no ano de 1994.

Alegar, agora, em sede de impugnação, que houve erro na identificação do sujeito passivo é tentar prender-se a um formalismo insignificante para a validade da notificação, para afastar um ato legítimo, como foram legítimas as intimações, atendidas pelos seus funcionários e prepostos.



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

Portanto, não houve erro material na identificação do sujeito passivo, pois, embora constasse do auto de infração a denominação da sucedida, nunca deixou de entender a sucessora que os atos praticados pela fiscalização a ela se referiam.

Ademais, o sujeito passivo da obrigação é tanto o contribuinte como o responsável. Portanto, ao indicar o nome da sucedida, a fiscalização identificou o sujeito passivo, e, ao receber a notificação, a sucessora o fez nessas condições, não podendo negar a responsabilidade que como sucessora tem.

Em relação à responsabilidade do sucessor, dispõe o CTN, art. 129:

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

Decorre daí, imediatamente, a conclusão de que os efeitos independem de o lançamento ter sido efetuado antes ou depois dos atos mencionados na seção. Vale dizer, não importa se a notificação tenha sido dirigida ao sucedido, ou ao sucessor, motivo que demonstra, mais a mais, a irrelevância da questão proposta na preliminar, relativamente ao erro na identificação do sujeito passivo.

Tal questão é importante também para determinar o cabimento da aplicação da penalidade. Ora, se os efeitos da responsabilidade são os mesmos, antes ou depois de ocorrer o evento que a determina, então parece ser lógico que a penalidade é aplicável depois dele, da mesma forma que é aplicável antes.

Ademais, o artigo refere-se a “critérios tributários”, cuja definição abrange, irretorquivelmente, a de créditos decorrentes de multas fiscais, em face das definições do CTN, arts 113, §3º, e 139.

.....  
Como os efeitos devem ser os mesmos, tanto para exigências formalizadas anteriormente aos fatos que determinaram a sucessão, como



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

para as formalizadas posteriormente a eles, não há dúvidas de que a multa é cabível.

Em relação ao agravamento dos percentuais do lucro arbitrado, fixados pela Portaria MF nº 524, de 1993, e pela Instrução Normativa SRF nº 79, de 1993, a interessada alegou que não teria havido delegação legal para tal estabelecimento.

.....  
A questão é saber se se trata de penalidade ou se é possível, nos termos da lei, que tais percentuais sejam progressivos.

De fato, o decreto-lei dizia que autoridade fixará o lucro arbitrado em porcentagem da receita bruta, quando conhecida. A seguir, dizia que o Ministro da Fazenda fixará a porcentagem, em função da atividade econômica do contribuinte, autorizando-o, logo a seguir, a fixar porcentagens menores, para atividades menos lucrativas.

Portanto, o critério fixado para a determinação do percentual foi apenas um: a atividade econômica. A partir da atividade econômica, dever-se-ia apurar a melhor relação entre "o lucro bruto e a receita de vendas ou de serviços".

Assim, não havia como estabelecer porcentagens progressivas, pois o decreto-lei nunca vislumbrou qualquer razão para tal critério, apenas restringindo-se a estabelecer o critério da relação entre lucro e receita, em função da atividade econômica.

Não é por outra razão que a jurisprudência administrativa é unânime em considerar que os referidos atos administrativos extrapolaram a delegação legislativa, tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidido pela ilegalidade da referida portaria.

.....  
Quanto aos juros de mora, a Lei nº 8.383, de 1991, art. 41, estabeleceu que o arbitramento do lucro somente poderia ser efetuado pela autoridade administrativa e, portanto, em procedimento de ofício, por meio da lavratura de auto e infração.

Por outro lado, a Lei nº 8.541, de 1992, art. 21, revogou tal disposição, possibilitando, na interpretação da IN SRF nº 98, de 10 de dezembro de 1993, que o sujeito passivo apurasse o lucro arbitrado nos casos previstos em lei, evitando, assim, a autuação.



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

Não se pode dar outra interpretação à Lei nº 8.541, de 1992, art. 22, parágrafo único, que atribuiu ao sujeito passivo a faculdade de recolher espontaneamente o imposto, estabelecendo um prazo par o seu recolhimento. Portanto, tal prazo somente se aplica ao próprio sujeito passivo em relação ao mês em que apura o arbitramento (mês calendário).

Assim, o prazo, na realidade, refere-se ao mês do arbitramento realizado pelo sujeito passivo, ou ao mês em que deveria efetuar o arbitramento. Em consequência, quando a autoridade arbitre o lucro, o prazo de vencimento do imposto de renda na fonte, que, nesse caso não estava expressamente previsto em lei, será contado a partir do último dia do mês seguinte ao mês-calendário em que tenha havido arbitramento.

Dessa forma, não são precedentes as alegações da interessada.

Quanto ao mérito do arbitramento, inicialmente a interessada alegou que não houve apuração de receita omitida, o que é inegável.

Entretanto, o pressuposto do arbitramento do lucro não é a apuração e receita omitida, mas a impossibilidade de apuração do lucro real.

Ademais, a inexistência dos livros faltantes não só dificulta na verificação dos dados, com pretendeu alegar a interessada, mas de fato inviabiliza a apuração do lucro.

.....  
Como a lei fala em determinação, significa, assim que não basta apenas a "checagem". De fato, deve ser possível a repetição de todo o procedimento de apuração do lucro real, devendo poder ser conferidos todos os elementos de sua composição.

A situação de haver prejuízos fiscais, evidenciada pelas declarações de rendimentos, não tem relevância para o lucro arbitrado, pois a base de cálculo, essa hipótese, é o lucro arbitrado, sem qualquer exclusão.

É certo que somente faria sentido falar em prejuízo se se tratasse de lucro real, o que não é o caso.

O prazo para guarda dos livros na é de apenas cinco anos da data da escrituração, mas, no mínimo, de cinco anos contados do encerramento do exercício. Após a ocorrência das incorporações, era obrigação inequívoca da interessada zelar pela escrituração e guarda dos livros de cada uma das filiais.



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

Em que pese o fato de, em alguns casos (fl. 377), a interessada ter justificado a na apresentação dos mapas de correção monetária, houve falta de apresentação dos mapas de várias filiais, com deu conta o relatório (fls. 21 a 23).

Em relação à alegação de que seria possível, por meio de outros livros, aferir a veracidade do resultado, não altera a situação encontrada pela fiscalização. Como se disse, não basta somente uma aferição de veracidade, pois a lei exige a justificação integral do resultado, por meio da apresentação de todos os livros obrigatórios e dos livros e documentos auxiliares, de modo a comprovar integralmente o lucro real.

Por essa razão, não seria relevante a verificação dos alegados livros de controle de estoque e inventário e dos chamados mapas consolidados.

Igualmente, a alegação de que os livros faltantes existiram é irrelevante, à vista de que, certamente, extraviaram-se por culpa da interessada, e, sendo, exigida a sua apresentação para verificação da apuração do lucro real, a falta enseja o arbitramento. A jurisprudência administrativa, não se olvide, tem admitido o Descabimento do arbitramento quando tenha havido apresentação de declaração de rendimento somente quando o extravio de livros se tenha dado por caso fortuito ou força maior.

.....  
Portanto, sendo insofismável que a falta dos livros e documentos apontados pela fiscalização em seu relatório impossibilitaram a verificação do lucro real, cabe o arbitramento, sendo improcedentes a alegações da interessada.”

Cientificada dessa decisão em 22 de agosto de 2000 (AR de fls. 541), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 06 de novembro seguinte, sustentando em síntese:

- a) que a própria decisão recorrida reconhece que a lavratura do auto de infração foi efetuado em nome da sucedida, relativamente aos créditos pelos quais é responsável a sucessora, todavia, tal ocorrência configuraria apenas erro não essencial;



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

- b) que, além dos casos mencionados no artigo 59 do Decreto nº 70.23572, existem muitos outros fundamentos que justificam a declaração de nulidade dos atos processuais;
- c) que estabelecendo o lançamento uma relação jurídica processual, para que essa relação se constitua e tenha validade, é indispensável que atenda aos pressupostos processuais e se façam presentes as condições da ação;
- d) que o atendimento àqueles pressupostos (entre os quais se encontram a capacidade de ser parte, em última análise a capacidade civil) e àquelas condições (entre as quais se arrola a legitimação ou qualidade para agir e, segundo essa condição a ação somente pode ser proposta por quem tenha titularidade ativa contra aquele que seja o sujeito passivo) devem ser examinados preliminarmente antes do julgamento do mérito;
- e) que, sendo a recorrente, como expressamente reconhecido pela decisão recorrida, sucessora daquela a quem se imputaram os fatos que teriam justificado as exigências fiscais (como reconhecido pela decisão recorrida), não inexistente a qualidade de agir, nem está atendido o pressuposto processual da capacidade civil;
- f) que tanto a jurisprudência judicial como a administrativa são unânimes em entender que não se fazendo presentes aqueles pressupostos e condições, o processo deve ser extinto sem o julgamento do mérito, em face do expressamente estabelecido no art. 267 do Código do Processo Civil, invocável subsidiariamente;
- g) que, ao contrário do sustentado pela R. Decisão recorrida, estando o artigo 129 do C.T.N. inserido na Seção que cuida da RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES, reforça o entendimento de que qualquer débito que for apurado, mesmo que praticado pelos sucedidos é dos sucessores que deverá ser exigido, em face não só das normas do Código Processo Civil, mas também do expressamente consignado no art. 132 do C.T.N. e no art. 139 do Regulamento do Imposto de Renda;
- h) que, deste modo, em preliminar, impõe-se declarar a nulidade da autuação fiscal por ilegitimidade de parte;
- i) que, ainda de acordo com o mencionado art. 132 e seu parágrafo único do C.T.N. e art. 5º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, e também consoante toda a doutrina e jurisprudência, ao contrário do sustentado pela decisão *a quo*, ainda que válido fosse considerado o lançamento contra a sucedida, não haveria como exigir a multa da sucessora;
- j) que o arbitramento não se assenta em qualquer omissão de receita, mas na falta apresentação de alguns elementos de sua escrita, por de-



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

ficiência da empresa cujo objeto social é exatamente a guarda desses elementos;

- k) que a ausência desses elementos apenas dificultam a verificação dos dados apresentados, pois a D. Fiscalização teve oportunidade de, através da declaração de ajuste e do LALUR o montante da receita de vendas e prestações de serviços, exatamente onde ela foi buscar a base de cálculo para o arbitramento;
- l) que, mesmo desprezando-se os prejuízos das incorporadas superior a R\$ 2.500.000,00, a fiscalizada também prejuízos próprios nos períodos-base de 1991, 1992 e 1993, prejuízos esses que em 31 de agosto de 1994, atingiram o expressivo montante de R\$ 9.263.905,74, conforme seu LALUR;
- m) que a Rcte. dispunha de outros elementos apresentados à Fiscalização que permitiam a esta aferir a veracidade do resultado (embora com um pouco mais de trabalho), todavia, o montante dos prejuízos próprios a compensar de períodos-base anteriores já revelaria a impossibilidade de qualquer prejuízo ao Fisco;
- n) que o arbitramento desse período de apenas cinco meses atingiu o percentual correspondente a 65% de todo o patrimônio líquido ou quase 50% do total do ativo, o que demonstra a injustiça do arbitramento, notadamente face aos prejuízos que ela vinha acumulando;
- o) que, além disso a maioria dos documentos não encontrados dizia respeito as empresas incorporadas em 31/07/94;

Conclui seu arrazoadado, fazendo a seguinte síntese:

"Portanto, é injusto e injurídico o arbitramento do lucro, levando-se em conta: a) a situação fiscal (toda peculiar da fiscalizada, dado os enormes prejuízos fiscais a compensar, isto é, sem possibilidade de haver causado qualquer prejuízo ao Fisco); b) as reconhecidas e arrasadoras consequências do arbitramento do lucro de uma empresa comercial com base na receita bruta; c) a proximidade das incorporações com o período em que o lucro foi arbitrado; d) a possibilidade de, através de outros livros e documentos, aferir a veracidade dos dados objeto da declaração de ajuste; e) do poder que à Fiscalização é atribuído para a solicitação de elaboração de todo e qualquer outro demonstrativo para a comprovação do seu resultado; f) a existência de mapa global consolidado da movimentação por conta, correção e depreciação de todo o imobilizado, no qual se baseou a auditoria para atestar a consistência



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

do patrimônio da fiscalizada; g) a falta de transcrição dos estoques dos três meses podiam ter sido supridos através do Livro de Movimentação de Estoques, Modelo 3, elaborado por processamento de dados, à disposição da Fiscalização, onde se relacionam os estoques no início do mês, as compras no mês, o estoque no final do mês. Ora esses dados, mais os lançamentos nos livros de Registro de Entrada e Saída e os constantes do Razão e do Diário propiciavam a verificação dos respectivos estoques; h) ainda tendo sido transcritos os saldos finais em dezembro (último mês do ano), qualquer eventual diferença que por ventura tivesse ocorrido nesses curtos períodos teria sido corrigido, não dando qualquer prejuízo ao Fisco; i) finalmente, no caso destes autos, a Fiscalização não procedeu a qualquer ensaio que justificasse a irrealidade dos elementos constantes dos balancetes apresentados.”

Com relação à incidência dos juros de mora incluídos na exigência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre o Lucro Arbitrado, declara a apelante que, tanto de acordo com o disposto nos arts. 933 c/c o 916 do RIR/94, vigente à época, como do estabelecido no art. 5º e seu parágrafo único da MP n.º 492/94, o imposto deve ser recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao arbitramento. Além do mais como até o arbitramento inexistia a obrigação de recolhimento, não há falar-se em mora e que a decisão recorrida distinguiu onde a lei não distingue, o que é vedado de acordo com todos os princípios de direito.

Ainda declara que, exclusivamente pelo princípio da eventualidade, cabe registrar que a autoridade recorrida deixou de ajustar o valor tributável da CSLL, quando procedeu a expurgo dos percentuais de agravamento aplicados no lançamento, todavia, tendo sido reduzido o lucro arbitrado, *ipso facto*, deveria ajustar o valor tributável da referida contribuição.

Garantindo a instância a Rcte. apresentou a Carta de Fiança n.º 208.787-5, dada pelo Banco Safra S/A., conforme doc. de fls.599.

É O RELATÓRIO.



Processo n.º :10840.003024/99-78  
Acórdão n.º :101-93.726

## V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso preenche as condições de admissibilidade, dado que foi apresentado dentro do prazo legal e foi devidamente garantida a instância. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Estão sob apreciação os recursos *ex officio*, apresentado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, e o voluntário apresentado pela autuada.

A apresentação do recurso oficial decorreu do reconhecimento da tempestividade da impugnação e, conseqüente insubsistência do termo de revelia, e da exclusão dos percentuais de arbitramento e, como decorrência, da redução da base de cálculo do IRPJ e do IRF.

Entendo que ao recurso oficial deve ser negado provimento, pelas seguintes razões.

Em primeiro lugar quanto a declaração de nulidade do termo de revelia, porque não se trata de apresentação intempestiva da peça de defesa. Esta foi apresentada dentro do prazo legal, tendo sido assinada exatamente pelo único procurador que tomou ciência dos autos de infração.

Entendo inteiramente correta a colocação da autuada quando na petição de fls. 447/457, declara que:



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

“ A alegação de que a impugnação foi assinada por procurador sem poderes bastantes para representar a autuada está em contradição com a entrega do Auto de Infração a esse mesmo procurador.

Ou o procurador não podia representar a empresa, por falta de co-assinatura de outro procurador ou membro da Diretoria, e neste caso não poderia representá-la tampouco para receber o Auto de Infração, ou ele tinha poderes para representá-la, e neste caso a impugnação por ele assinada não poderia ser recusada sob a alegação de ser *sene satis vires* (sem poderes bastantes).

Na primeira hipótese, não se iniciou o prazo para a impugnação (falta de entrega do Auto de Infração a pessoa com poderes bastantes para o recebimento em nome da requerente).

Na segunda hipótese, a impugnação foi satisfatoriamente firmada por quem podia assinar pela empresa (assinou declarando ciência do Auto de Infração e assinou a impugnação).”

Em segundo lugar, o servidor do correio não identificou o recebedor da correspondência e a assinatura aposta no documento de fls. 434, comparada com a constante da identidade do servidor da empresa de limpeza (fls. 480), *ictu oculi* vê-se que são muito diferentes.

A jurisprudência judicial, aplicável subsidiariamente ao procedimento administrativo, em face da inexistência norma própria, é no sentido de que, a protocolização da petição, dentro do prazo legal, até mesmo sem assinatura, é considerada irregularidade sanável com a posterior ratificação. Nesse sentido o Acórdão prolatado no Recurso Especial nº 127.383-RS, Relator o Ministro VICENTE LEAL, idem no Resp nº 3.368/CE, Relator Ministro ATHOS CARNEIRO.



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
 Acórdão n.º : 101-93.726

Quanto à questão do agravamento dos percentuais aplicados, no caso, mensalmente, a matéria já foi objeto de reiterados julgados da diversas Câmaras deste Conselho, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que embora reconhecendo-se a legalidade dos percentuais de arbitramento estabelecidos em Portaria do Senhor Ministro da Fazenda (Portarias-MF-22/74 e 524/93), o estabelecimento dos percentuais de agravamento padecem de autorização legislativa, quer ao tempo em que viveu a delegação estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 1648, de 1978, quer após a vigência do art. 21, § 1º, da Lei nº 8.541, de 1992, onde se estabeleceu:

Art. 21 .....(omissis).....

“§1º - Compete ao Ministro da Fazenda, para efeito do arbitramento de que trata o inciso IV, deste artigo, fixar a percentagem incidente sobre a receita bruta, quando conhecida, a qual não será inferior a quinze por cento e **levará em conta a natureza da atividade econômica da pessoa jurídica** que, optante pelo lucro presumido, não atender ao estabelecido no art. 18, desta Lei”.(destaque da transcrição).

Quer dizer o percentual deveria levar em consideração a natureza da atividade econômica da pessoa jurídica e não o número de períodos sujeitos ao arbitramento do lucro.

Prova indireta de que o legislador nunca pretendeu estabelecer qualquer agravamento está no fato de que quando aprovou a Lei nº8.981/95, trazendo para o texto legal os percentuais de arbitramento, não estabeleceu qualquer percentual de agravamento.

Como dito, esse é o entendimento já assentado em julgados deste Conselho, citando-se como exemplos os Arestos nºs. 103-18.742., 108-05.513, sufragado pela Egrégia CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, como se observa da ementa do Acórdão nº-CSR/01-02.665, de 10/05/99, *in verbis*:

4

Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

“IRPJ - LUCRO ARBITRADO - PERÍODOS SUCESSIVOS - AGRAVAMENTO DOS PERCENTUAIS: O Decreto-lei 1.648/78 e o §1º do art. 21 da Lei 8.541/92 só delegaram poderes ao Ministro da Fazenda para fixar percentuais de arbitramento do lucro, em função das diferentes atividades das pessoas jurídicas. As Portarias MF 22/79 e 524/93 exorbitaram dessa competência ao estabelecerem em períodos sucessivos, o que também configura penalidade, não tolerável no conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN. Arbitramento reduzido para os percentuais básicos, sem agravamento.

Recurso Negado.”

Essa decisão foi reiterada em nova decisão, através do Acórdão CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS nº -CSRF/01-02.714, de 12/07/1999.

Finalmente, também é certo que esse agravamento dos índices representava uma sanção indireta, em flagrante ofensa ao conceito de tributo, estabelecido no art. 3º do Código Tributário Nacional.

passivo é tentar prender-se a um formalismo insignificante para a validade da notificação, para afastar um ato legítimo, como foram legítimas as intimações, atendidas pelos seus funcionários e prepostos.

Portanto, não houve erro material na identificação do sujeito passivo, pois, embora constasse do auto de infração a denominação da sucedida, nunca deixou de entender a sucessora que os atos praticados pela fiscalização a ela se referiam.

Passando a apreciação do recurso voluntário, cabe inicialmente analisar a nulidade das autuações por erro na identificação do sujeito passivo, erro este que a decisão recor-



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

rida considerou não essencial, ao consignar na ementa, que é o resumo de sua fundamentação, *verbis*:

“lavratura do auto de infração em nome da sucedida, relativamente a créditos pelos quais é responsável a sucessora, configura apenas erro não essencial em relação à identificação do sujeito passivo, mormente a sucessora tenha recebido todas as intimações e assinado o auto de infração por meio de seus representantes legais.”

Data vênia, do afirmado pela R. Decisão, com ele não se pode concordar **não há como equiparar o erro na identificação do sujeito passivo ao erro não essencial ou vício formal**, este, inclusive, subordinado em termo de decadência, ao disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, pois a análise da questão relativa a erro na identificação do sujeito passivo, prefere ao exame do mérito, cumprindo verificar se, mesmo que o tributo seja exigível de determinado contribuinte, se sua cobrança poderia se dar através de autuação dirigida a outra contribuinte, ou seja, se o Fisco pode lavrar auto de infração contra empresa que não mais existe, para exigir tributo de sua sucessora. Essa questão, de cuja apreciação dependerá o exame de mérito, é daquelas que sempre deve ser examinada pelo julgador, até mesmo de ofício, e, com mais razão, deve este dela conhecer, uma vez que provocado pela contribuinte.

A relação processual esboça-se com a lavratura do auto de infração e completa-se quando surge o contencioso, com a resistência das contribuinte à pretensão do Fisco. Entretanto, se, uma das partes não tem capacidade de ser parte, ou seja, não é sujeito de direito, o vício que o contaminou não pode ser considerado erro não essencial ou formal.



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

Ato que tem destinatário diverso do que deveria, qualquer que seja o motivo, é ato que não pode produzir efeitos em relação ao destinatário erradamente identificado, e em relação ao destinatário correto, é ato inexistente (trata-se de ato que não se praticou em relação a ele, e, portanto, para ele não existe juridicamente). O ato praticado contra o sujeito passivo erradamente identificado é completamente ineficaz contra o sujeito passivo correto. Nenhum efeito produz em relação ao terceiro e, neste caso, o sujeito passivo correto é *terceiro*, por não ser parte.

Atente-se ser para a definição de lançamento contida no art. 142 do Código Tributário Nacional como “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (grifamos).

O art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 dispõe que o auto de infração deve conter obrigatoriamente determinados requisitos, dentre os quais a qualificação do autuado (item I).

A não qualificação ou a qualificação inadequada do sujeito passivo sujeito o procedimento, segundo reiterada jurisprudência, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a anulação da exigência fiscal.

Sendo o auto de infração um ato jurídico administrativo, exige-se para sua validade que obedeça à forma prescrita em lei. Em face disso, se o auto não possui requisito essencial exigido pela legislação, por trazer identificação errônea do sujeito passivo, e a falha não pode ser sanada, viciado está o lançamento, acarretando-lhe a nulidade.



Processo n.º : 10840.003024/99-78

Acórdão n.º : 101-93.726

Não se podendo sanear o lançamento, sem efetuar-se um novo lançamento, uma vez que nele deveria figurar como sujeito passivo a sucessora, que é responsável tributária pelos tributos devidos pela sucedida (art. 132 do CTN) e é titular, de fato, do interesse contrário à pretensão do Fisco, não resta outra hipótese, senão a declaração de nulidade do ato de ofício.

Quanto ao fato de que o lançamento foi efetuado com ciência do sujeito passivo, é necessário lembrar que o sujeito passivo errado, em cujo nome se fizera a citação administrativa ("notificação"), era a antiga sociedade limitada e não a atual EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A. Logo, esta não é parte e sim terceiro, naquela relação processual instaurada com o Auto de Infração.

Em direito processual, todo aquele que não foi notificado ou intimado ("citado") em nome próprio, é terceiro, pouco importando se teve conhecimento do processo, em outra qualidade (na qualidade de sócio, por exemplo, e não como representante da sociedade citada) que não a qualidade de parte.

A atuada trouxe aos autos ampla doutrina e jurisprudência para demonstrar não se confundir a pessoa atuada com a do sucessor, embora este responda pelo tributo devido pela atuada (sucieda)

Nesse sentido, declara que a jurisprudência, sobretudo quando trata dos "embargos de terceiro", onde essa figura foi mais profundamente estudada, nos raros casos em que o sócio, o sucessor ou qualquer outro é considerado como integrante da lide e não como terceiro, tal se deu por ter sido anteriormente citado para integrá-la em nome próprio.

É que o sócio, mesmo que em nome da sociedade tenha assinado o recebimento do "mandado de citação" (equivalente, no processo administrativo, à "notificação de lançamento" ou à "ciência do Auto de Infração") é terceiro naquela lide, pois segundo o art.



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

20 do Código Civil não se confunde a personalidade da sociedade com a de seus membros. Nesse sentido, RSTJ 109/91.

O sócio pode ter ciência do processo contra a sociedade, mas, mesmo assim, continua sendo terceiro, por não integrar relação processual. E há precedente jurisprudencial segundo o qual, mesmo que o sócio tenha sido citado em nome próprio, pode oferecer embargos como terceiro:

"Admite-se que o sócio ..., citado na execução fiscal como litisconsorte passivo da sociedade limitada, ofereça embargos de terceiro..." (Superior Tribunal de Justiça, *Revista dos Tribunais* n.º 761, pág. 206).

Ainda na vigência do Código de Processo Civil de 1939, escreveu, a propósito, AMARAL SANTOS:

"Terceiro é a pessoa que não se identifica com qualquer das partes. Mas aí fala-se de identificação jurídica, não de identificação física, porque bem pode uma mesma pessoa ser parte na relação processual e, simultaneamente, terceiro em face dela, quando naquela qualidade se apresenta como titular de um direito e nesta como titular de outro, não abrangido nem atingido pela sentença ali proferida".

De um modo geral —sintetiza AMÍLCAR DE CASTRO— pode-se dizer que,

"nas execuções, a palavra *terceiro* compreende não só quem de qualquer modo não figurou na causa, ou na execução, como ainda quem, embora tenha figurado, agiu em qualidade diversa daquela em que se apresenta como embargante" (v. *Direito Processual Civil*, vol. 3.º, 2.ª ed., 1965, n.º 909, letra "a", pág. 372).

E HAMILTON DE MORAES E BARROS, nos *Comentários ao Código de Processo Civil* de 1973, referindo-se ao conceito de *terceiro*, cita, como esposando o mesmo conceito acima, JOSÉ FREDERICO MARQUES, em suas *Instituições de Direito Judiciário Civil*, vol. 5, 2º



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

ed., pág. 455 e J. M. CARNEIRO LACERDA, em seus *Comentários ao Código de Processo Civil Brasileiro*, ed. de 1941, vol. IV, pág. 175, e conclui por assim expressar:

"A mesma pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel. A palavra *terceiro* significa não só a pessoa física ou jurídica que não tenha participado do feito, como também a pessoa que participou do processo, mas que, aqui, nos embargos, é titular de um direito diferente, outro que não o que foi objeto da decisão judicial.">

Por esposar esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, acolhendo voto do Ministro CORDEIRO GUERRA, julgou que

"A pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, ... se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel." (Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário Nº 89.802 – CE, RTJ 88/717).

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.

Na verdade, antes de examinar 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 em que este exame ocorre têm legitimidade para tal: se o sujeito ativo e o sujeito passivo têm legitimidade para figurar naquele processo.

Se um tributo ou uma sanção forem realmente exigíveis de determinada empresa ou indivíduo (sujeito passivo), nem por isso pode essa questão ser objeto em um processo do qual este indivíduo ou empresa não faça parte do processo ou contra a qual não tenha sido dirigida a autuação: falta legitimidade passiva.



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

Efetivamente, não pode ser confundida a relação de direito material com a relação processual. 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.

Assim, *data venia* do consignado pela Digna autoridade julgadora *a quo*, não é possível com ela concordar quanto aos fundamentos adotados para não acolher as duas preliminares (erro na identificação do sujeito passivo e impossibilidade de cobrança de multa da sucessora), matéria aliás de sobejo conhecimento deste Colegiado, dado que, quando da apreciação do Recurso nº 126.141, através do Acórdão nº 101-93.@@, por unanimidade de votos deu provimento ao recurso, declarando a nulidade do procedimento fiscal por erro na identificação do sujeito passivo, acolhendo o voto do seguinte teor:

**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



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

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. ...”



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

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: **subjetivos** 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** é 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,



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

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 (*legitimitio 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



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

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 (*legitimatío 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 – COSIGUA**, 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**.



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

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 carácter 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”.



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

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].



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

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:



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

“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 considerado 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** 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, colocando 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.



Processo n.º : 10840.003024/99-78  
 Acórdão n.º : 101-93.726

### 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 nº 1.598/77, 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

*J*

Processo n.º : 10840.003024/99-78  
 Acórdão n.º : 101-93.726

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 carácter 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 fa-

Processo n.º : 10840.003024/99-78  
Acórdão n.º : 101-93.726

lou.» (*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)"<sup>1</sup>, 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 posterior-

---

<sup>1</sup> 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"



Processo n.º :10840.003024/99-78  
Acórdão n.º :101-93.726

mente 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).



Processo n.º :10840.003024/99-78  
Acórdão n.º :101-93.726

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



Processo n.º :10840.003024/99-78  
Acórdão n.º :101-93.726

regra do art. 23, parágrafo único, inciso III, da Lei das Falências, que recusa a cobrança de multas<sup>2</sup>:

«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» (Agravado n.º 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:

---

<sup>2</sup> 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.

Processo n.º :10840.003024/99-78  
Acórdão n.º :101-93.726

### **“MULTA DE OFÍCIO – SUCESSÃO**

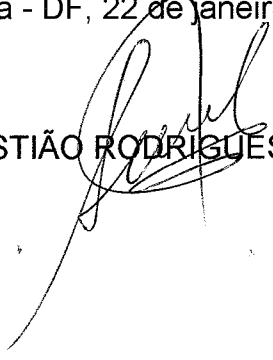
Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa lançada, de caráter punitivo, a quem não deu causa ao ilegal.”(CSRF/01-01.991)

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).

Deste modo, uma vez evidenciado que o lançamento efetivou-se contra pessoa jurídica inexistente e, sendo a correta identificação do sujeito passivo requisito essencial à validade e eficácia do lançamento, revestem-se de nulidade os lançamentos efetuados.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento ao recurso voluntário, em face da ilegitimidade de parte.

Brasília - DF, 22 de janeiro de 2002.

  
SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL