



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10920.000410/00-32
Recurso nº : RD/101-1.653 (101-125.562)
Matéria : CSSL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES
Sessão de : 14 DE OUTUBRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/01-04.187

CSSL – DECADÊNCIA – A Contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4.

CSSL –RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO-A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra e Zuelton Furtado que davam provimento parcial, e, os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias, davam provimento integral ao recurso, os Conselheiros Remis Almeida Estol e Edison Pereira Rodrigues acompanhavam o relator pelas conclusões. Defesa Oral Dr. Urgel Pereira Lopes – OAB/DF sob o nº 1.255-A. Defendeu a Fazenda Nacional o Sr. Procurador Paulo Roberto Riscado

Junior.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRÉSIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VÍCTOR LUIS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e JOSÉ CLOVIS ALVES.

Processo nº : 10920.000410/00-32
Acórdão nº...: CSRF/01-04.187

Recurso nº : RD/101-1.653 (101-125.562)
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O dissídio jurisprudencial submetido ao deslinde desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais pode ser assim descrito:

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, recorre a este Colegiado (fls. 446/481) contra o Acórdão nº 101-93.509, de 21/06/01 (fls. 432/444), que, por unanimidade de votos, acolheu a preliminar de decadência relativa aos fatos geradores ocorridos em 1994, e no mérito deu provimento parcial ao recurso de fls. 372/422 para afastar a multa de ofício.

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado pode ser assim resumido:

A Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em relação à primeira matéria objeto do recurso de divergência, entendeu que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Segundo o voto condutor do acórdão, uma vez que aquele dispositivo se refere ao direito da **Seguridade Social** de **constituir** seus créditos, e, conforme previsto no art. 33 da Lei nº 8.212/91, os créditos relativos à CSLL são “constituídos” (formalizados pelo lançamento) pela Secretaria da Receita Federal, órgão que não integra o Sistema da Seguridade Social. Por conseguinte, o prazo referido no art. 45 (cuja constitucionalidade não cabe aqui discutir) seria aplicável

apenas às contribuições previdenciárias, cuja competência para constituição é do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. (Note-se todos os parágrafos do art. 45 da Lei 8.212/91 tratam apenas das contribuições previdenciárias, de competência do INSS.). O art. 45, incluindo seus parágrafos, se referem claramente ao seu destinatário, que é a Seguridade Social, e não a Receita Federal. A Seguridade Social, de cujo direito cuida o art. 45 da Lei 8.212/91, é representada pelos órgãos descentralizados do Ministério da Previdência e Assistência Social (autarquias, que são entidades da administração indireta), ao passo que a Receita Federal é órgão da administração direta da União, conforme Decreto-lei 200/67.

A Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em relação à segunda matéria objeto do recurso de divergência, decidiu descaber a aplicação da multa de lançamento de ofício contra a sucessora se o lançamento foi formalizado após a incorporação (fls. 442/444), não acolhendo o argumento da DRJ em Florianópolis-SC. de que a recorrente era detentora de 99,97% do capital da Tubos e Conexões Tigre Ltda., o que, no seu entender, demonstra que a empresa Tigre S/A, mesmo antes da incorporação, já estava à frente da empresa Tigre Ltda., gerindo seus atos, firmando suas opções, determinando sua conduta, não tendo havido com a incorporação, qualquer alteração na composição das pessoas que, concretamente, respondiam pelos atos da Tigre Ltda., não se caracterizando, assim, evento sucessório, mas simples reorganização societária promovida pela controladora.

A relatora do voto que ensejou o acórdão recorrido, afirmou que não há como se confundir as duas pessoas jurídicas, que têm personalidades jurídicas distintas, independentemente do controle absoluto de uma sobre a outra. O evento ocorrido se caracteriza como incorporação, tal como definido no art. 227 da Lei nº 6.404/76, e que, segundo o art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN), a sucessora só responde pelos tributos devidos. Reporta-se a ensinamento de Carlos Maximiliano no sentido de que “as comutações de impostos e multas interpretam-se em tom liberal e amplo: ante a incerteza persistente, resolve-se a favor do

contribuinte” (Maximiliano, Carlos, Hermenêutica e Aplicação do Direito, 12ª edição, Forense, Rio de Janeiro). Transcreve ensinamentos de Luciano Amaro, em favor do seu entendimento. Cita exemplos de que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes confirma que a sucessora só responde pelas multas por infrações à legislação tributária se o lançamento foi formalizado antes da incorporação, transcrevendo as ementas dos Acórdãos nº 103-20.172, de 08/12/99, 101-92.418, de 12/11/98, 103-19.683, de 14/10/98, e Res. 203-00029, de 08/12/99, retif. pelo Ac.203-04.974.

O Acórdão nº 101-93.504, de 21/06/91, está assim ementado

“SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO – MULTA – Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias se o lançamento foi formalizado após a incorporação. Recurso provido em parte.”

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do aresto supra em 27/11/01 (fls. 445) e apresentou o seu recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais em 29/11/01 (fls. 446). Indicou como paradigmas os Ac. 105-13.549, de 21/06/01, e 108-06.408, de 20/02/01, por cópia às fls 482/496 e 497/505, respectivamente, ostentando os arestos as seguintes ementas:

Ac. 105-13.549, de 21/06/01:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DECADÊNCIA. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído (Art. 45, Inciso I, da Lei nº 8.212/91).”

Ac.108-06.408, de 20/02/01

“INCORPORAÇÃO E MULTA - Ainda que se entenda como excluída a multa de ofício por força do disposto no artigo 132 do CTN, tal exegese não pode prevalecer quando o controle efetivo da

incorporada e incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico.”

O ilustre Presidente da Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo DESPACHO Nº 101-0.013/2002 (fls.522/526), após analisar os fundamentos e conclusões dos acórdãos postos em confronto, concluiu pela existência do dissídio jurisprudencial, e, com arrimo no § 4º do art. 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, deu seguimento ao recurso especial de divergência.

Em seu recurso, o ilustre Procurador apresenta os seguintes fundamentos para a reforma do acórdão recorrido, resumidos nos seguintes tópicos: 1) Não é afeito ao Conselho de Contribuintes afastar a aplicabilidade do art. 45 da Lei 8.218/91, que fixa prazo decadencial de 10 anos para o lançamento da CSSL. Discorre a respeito e cita jurisprudência dos Tribunais que entende aplicável à espécie; 2) O art. 45 da Lei 8.212/91 é norma especial frente ao art. 150, § 4º do CTN, e, como este mesmo diploma admite a edição de normas específicas sobre o prazo decadencial, inexistente qualquer conflito entre essas disposições; 3) O prazo decadencial refere-se ao lançamento das contribuições destinadas à seguridade social, destinação esta que independe da natureza do sujeito ativo da obrigação; 4) O Recorrido, por ser acionista controlador da sociedade incorporada, teria, de qualquer modo, responsabilidade pelos atos ilícitos cometidos pela sociedade; 5) O fato de a empresa incorporada e o Recorrido terem personalidades distintas não basta para afastar do Recorrido a sua responsabilidade por atos irregulares da incorporada. Faz remissão aos arts. 116 e 117 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), e chega a duas conclusões: a primeira que a lei reconhece que o formalismo jurídico não pode acobertar irregularidades e, segunda conclusão, evita que o controle societário venha a causar danos à própria empresa e a terceiros. Baseando-se na afirmação de que antes da incorporação a sucessora já possuía 99,97% do capital da sociedade incorporada, atribui à incorporadora a responsabilidade pela infração cometida, mesmo que não tenha agido com culpa. Diz não ter aplicação, no caso, o princípio da personalização da pena, trazendo à baila ensinamentos de Zelmo

Denari, na obra "Solidariedade e Sucessão Tributária", transcrevendo-lhe excertos; 2) a transmissão das multas fiscais evita fraudes e, também, que terceiros sejam prejudicados. No caso, o Recorrido contribuiu para que a sociedade infratora fosse extinta, devendo portanto responder pelo ilícito que ela cometeu. Sustenta que toda norma tem uma ética, devendo ser interpretada de forma a prevenir e evitar fraudes e prejuízos ao direito de terceiros, sejam direitos particulares ou direitos públicos. Recorre novamente a ensinamentos de Zelmo Denari, na já citada obra. Por fim, cita jurisprudência administrativa e dos tribunais superiores que entende aplicáveis à espécie. Conclui que o CTN não impede, ao contrário, prevê, a transmissibilidade à empresa incorporadora, das multas decorrentes de ilícito cometido pela empresa incorporada.

A empresa tomou conhecimento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, em 28/03/02 (fls. 526-v), apresentando suas contra-razões, em 01/04/02, fls. 527).

Em suas contra-razões, Tigre S/A – Tubos e Conexões procura, inicialmente, demonstrar que o instituto da incorporação das sociedades, no Direito Brasileiro, não contempla diferenças de conceito, conteúdo e forma que se pretendam extrair em razão de prévios controles societários ou identidade de sócios ou administradores, para, a seguir, tecendo considerações a respeito a) desse instituto, começando pelo seu conceito legal, dado pelo art. 227 "caput", da Lei das S/A, e b) da Teoria Contratualística na constituição das sociedades, concluindo que, no direito positivo brasileiro, as sociedades nascem em virtude de um contrato de sociedade (art. 1.363 do Código Civil) e adquirem personalidade jurídica com o arquivamento de seus atos constitutivos no seu registro peculiar (Código Civil, art. 18). No caso das sociedades comerciais, o Registro do Comércio (Juntas Comerciais). Assevera que, de acordo com o art. 20 "caput" do Código Civil, as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros, sendo acorde a Doutrina no sentido de que elas têm personalidade jurídica que não se confunde com a dos sócios e têm patrimônio próprio, distinto daquele dos sócios, e bem assim

capacidade para, em seu próprio nome, exercer direitos, assumir e extinguir obrigações, citando diversos doutrinadores e suas obras que exprimem esse entendimento.

Discorre também sobre a forma como essas pessoas jurídicas manifestam e exteriorizam a sua vontade, em seu nome e por sua conta. Dentre as várias teorias existentes, a legislação pátria adotou a teoria organicista, segundo a qual os corpos gerentes atuam como órgãos de um ente jurídico vivo, que é a própria sociedade. Elas não têm donos ou proprietários, como ensina Fran Martins, em Curso de Direito Comercial, Forense, 5ª Edição, Rio, 1976, pág. 249.

Sustenta que a incorporação seguiu todas as exigências legais, não havendo nenhum impedimento de que a controladora, proprietária de ações ou quotas da controlada, a incorpore, citando lição de Modesto Carvalhosa.

Tece considerações sobre a improcedência de fundamentos do aresto paradigma, defendendo o acerto do acórdão recorrido, para concluir que, de acordo com os postulados do Direito Societário acima referidos, a sucessora e sucedida eram pessoas jurídicas distintas à época da incorporação, distinção essa inatingida pela identidade dos dirigentes ou pela titularidade do capital social de ambas. Daí, assevera, prevalecer o princípio da personalização da pena, com raiz no art. 5º, XLV, da Constituição Federal de 1988. Reporta-se à decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 90.834-MG (Relator Min. Djaci Falcão), sobre o disposto no art. 132 do CTN., em que se entendeu que multa e tributo não se confundem, não se podendo dar ao dispositivo interpretação extensiva para alcançar a multa punitiva aplicada à empresa. No mesmo sentido, cita jurisprudência administrativa. Tece críticas aos fundamentos do recurso especial que se afasta do ponto nuclear, que é a responsabilidade da sucessora sobre os tributos devidos pela sucedida, nos precisos termos do art. 132 do CTN. Transcreve parecer de Ives Gandra da Silva Martins, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 5", Ed. Resenha Tributária, São

Paulo, 1980, págs. 28-29, no sentido de que a penalidade não se transfere à sucessora. Sustenta que as opiniões de Zelmo Denari, citadas pela recorrente, referem-se a outros dispositivos do CTN, ou sejam os arts. 136, 137 e 134, mas não ao art. 132 do CTN. Diz que os arestos do STF, citados, são antigos e não mais correspondem ao pensamento dos atuais ministros daquela Corte Suprema. Igualmente, o Min. Aliomar Baleeiro, citado no recurso especial, mudou sua opinião, como alertou Ives Gandra (op.Cit., págs. 32-33). Já o voto da Ministra Eliana Calmon, no Resp. nº 32967-RS, DJ de 20.03.2000, não tem lugar na espécie, posto que sustenta a responsabilidade dos sucessores nas multas que integrassem o passivo da sucedida, hipótese em que a multa se transmite, não como penalidade, mas como elemento integrante do patrimônio transferido de uma pessoa para outra.

A autuação se fez em 14/04/00 (fls. 270), após a incorporação da Tubos e Conexões Tigre Ltda pela autuada, Tigre S/A-Tubos e Conexões. A autuação ocorreu, por haver a incorporada excluído indevidamente da base de cálculo da CSLL-CMB Plano Verão, nos anos-calendário de 1996 e 1997, e ter compensado prejuízos fiscais, no período de 30/11/94 a 31/12/95, além do limite de 30% de que tratam o art. 58 da Lei nº 8.981/95, lançando a diferença da CSLL, multa de lançamento de ofício de 75%, e juros de mora, com base na SELIC.

Com relação à aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91 à CSLL, diz que com o advento da Constituição Federal de 1988, não paira mais dúvida de que as contribuições sociais têm natureza tributária, e, ressalvadas as disposições expressas mencionadas na Carta Constitucional, a elas se lhes aplicam todos os princípios que disciplinam a cobrança dos tributos, motivo pelo qual a Procuradoria não questionou a natureza jurídica da aludida contribuição. A seguir transcreve e analisa os termos do art. 45, seus incisos e parágrafos, da Lei nº 8.212/91, para concluir que eles tratam de créditos que tenham por sujeito ativo a Seguridade Social (administração indireta) e não a União (pessoa jurídica de direito público que com ela não se confunde). Ao mesmo tempo, indicam com clareza o contexto em que se encontra a regra concernente à decadência, de modo a excluir de seu âmbito

de incidência a contribuição social sobre o lucro líquido, pois todos eles se referem a “salário de contribuição” ou a “benefício previdenciário”, “remuneração” (salário) como base de cálculo, enfim, das contribuições previdenciárias, propriamente ditas. Afirmo que as disposições do art. 45, seus incisos e parágrafos, da Lei nº 8.212/91, ambos tendo como objeto contribuições para a seguridade social stricto sensu (“O direito de a Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se....) quis abranger apenas o direito da Seguridade Social (regra que toma como pressuposto de incidência um elemento subjetivo, ou seja, que abrange apenas uma classe de sujeitos: as entidades da Seguridade Social. Por fim, assevera que, mesmo que a norma não tivesse destinatário subjetivo e sim objetivo, ainda assim a regra a aplicar seria a do art. 150, § 4º, do CTN, posto que a Constituição de 1988 expressamente reservou à lei complementar o poder de cuidar da decadência (arts. 146, III, b, c/c art. 149 da Carta Magna). Nesse sentido, cita trecho do voto do Min. Carlos Velloso, no RE 138.284-CE-Pleno. Afirmo que se trata de lançamento por homologação, reportando-se aos Ac. 101-93.300, 101-92.754, 101-92.767, 108-05.582, 103-20.239, para dizer que esta matéria, especificamente em relação à contribuição social, já foi pacificada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, entre outros, pelo Ac. CSRF/01-3.464, de 24/07/2001. Argumenta que se a Lei 8.212 fosse aplicável a todas as contribuições a ela não se poderia atribuir a natureza de norma específica. A jurisprudência trazida pela ilustre Procuradoria trata apenas de contribuições previdenciárias, enquanto nos autos se exige contribuição social sobre o lucro e não qualquer contribuição previdenciária, e o sujeito ativo é a União Federal e não o INSS, o que se constata pelos arts. 6º e 7º e respectivos parágrafos da Lei nº 7.689/88, comandos reiterados em outros diplomas como o art. 57 da Lei nº 8.981/95.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente no art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado no Anexo II da Portaria MF nº 55, de 16/03/98.

Os paradigmas indicados em confronto com o aresto recorrido comprovam a existência de dissídio jurisprudencial. As contra-razões oferecidas pelo sujeito passivo têm fulcro no art.8º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e foram apresentadas no prazo ali previsto.

Tomo, pois, conhecimento do recurso da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, relativamente a essa divergência, e das contra-razões do sujeito passivo.

Acolho os argumentos da relatora do aresto recorrido de que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 aplica-se apenas às contribuições previdenciárias, na constituição de seus créditos. Quero esclarecer apenas que, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 146.733-9-SÃO PAULO, acolheu o voto do Relator, Ministro Moreira Alves, para declarar inconstitucional o art. 8º da Lei nº 7.689/88. Nesse voto o insigne relator sustenta a natureza tributária das contribuições instituídas pelo art. 195 da Carta Magna, e a ementa desse acórdão não deixa dúvida sobre a fundamentação do voto do relator, necessária, aliás, como base para a decisão plenária.

Confira-se:



EMENTA : Contribuição Social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88.

Não é inconstitucional a instituição de contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, **cuja natureza é tributária**. Constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7689/88. Refutação dos diferentes argumentos com que se pretende sustentar a inconstitucionalidade desses dispositivos legais. (negritei)

Ao determinar, porém, o artigo 8º da Lei 7689/88 que a contribuição em causa já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 31 de dezembro de 1988, violou ele o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, "a", da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha, como fato gerador deste, fato ocorrido antes do início da vigência dela.

Recurso extraordinário conhecido com base na letra "b" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, mas a que se nega provimento porque o mandado de segurança foi concedido para impedir a cobrança das parcelas da contribuição social cujo fato gerador seria o lucro apurado no período-base que se encerrou em 31 de dezembro de 1988. Declaração de inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 7689/88."

Sendo de natureza tributária aplica-se à contribuição, o disposto no art. 146, III, da Constituição Federal, que dispõe:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I "omissis";

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) "omissis";

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;" (grifei)

Por seu turno, a lei complementar, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), reza, em seu art. 150, §4º:



“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O legislador ordinário pode fixar outro prazo para a homologação desde que menor do que o estabelecido no retrotranscrito § 4º. É o que ensina a Doutrina, nas lições de Aliomar Baleeiro, “in” Direito Tributário Brasileiro, Forense, 9ª edição, pág. 478; Fábio Fanucchi, em sua obra Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Resenha Tributária, 3ª edição, Vol. I, pág. 297; Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 6ª edição, pág.387; Alberto Xavier, “in” Do Lançamento-Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Forense, ed. 1997, pág. 94; Sacha Calmon Navarro Coelho, em Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, 1999, pág. 672; e Leandro Paulsen, em Código Tributário Nacional, Livraria do Advogado, editora/ESMAFE-RS, Porto Alegre, 2000, pág.502, dentre outros.

Ora, por aí já se confirma o acerto da relatora. Se a decadência segue a lei complementar, cujo prazo de caducidade é de cinco anos, e a Lei nº 8.212/91 estabelece prazo de dez anos, é óbvio que esse prazo não se aplica à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, que, como já se demonstrou tem natureza tributária.

Vale lembrar o que dispõe a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, no artigo 6º e seu parágrafo único:

"Art. 6º - A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta Lei compete à secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do Imposto sobre a Renda referentes à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo."

Nada mais razoável que a lei assim dissesse na medida em que, tanto o imposto como a contribuição em tela partem do mesmo ponto: o lucro líquido do exercício, cada um com os ajustes que lhes são pertinentes.

A apuração da CSLL é feita juntamente com a do imposto de renda e não teria o menor sentido que os lançamentos tivessem prazos decadenciais díspares.

Se a lei manda que se aplique a legislação pertinente ao imposto de renda referente ao lançamento, e a legislação inerente ao imposto de renda estabelece o prazo de 5 (cinco) anos (CTN., artigo 150, § 4º), esse mesmo prazo deverá ser adotado na caducidade para o lançamento da contribuição.

E nem se diga que, com essa interpretação sistemática, está-se negando aplicação à Lei 8.212/91, porque, quando se conclui pela aplicação de uma lei está-se deixando de aplicar a concorrente.

No que respeita à responsabilidade da sucessora, a empresa em suas contra-razões demonstra que, de acordo com o direito brasileiro, com menção aos arts. 16, II, 18, 1.363, e notadamente no art. 20 todos da lei civil, as pessoas jurídicas têm personalidade jurídica que não se confunde com a dos seus sócios. E ainda possuem patrimônio próprio, distinto dos sócios e capacidade para em seu próprio nome exercer direitos, assumir e extinguir obrigações. E que essas entidades, sobretudo as sociedades anônimas (S/A) tem corpo dirigente próprio,

órgãos dela própria. Os seus sócios não são donos da empresa

Nesse sentido cita o pensamento de doutrinadores consagrados como Rubens Requião, Pontes de Miranda, e Fran Martins, em sua consagrada obra Curso De Direito Comercial, Forense, 14ª Ed., pág.251, reproduzindo-lhe excerto.

Assim, somente a lei de forma inequívoca poderia transferir responsabilidades tributárias da sucedida para a sucessora, dada a autonomia das pessoas jurídicas.

É o que fez o art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN), ao dispor:

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.(negritei)

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Não se discute nos autos a ocorrência de incorporação realizada com observância da legislação pertinente. Logo, houve incorporação.

E a norma complementar específica que trata dos efeitos da incorporação é sem dúvida o art. 132, sendo a lei de clareza meridiana. E a responsabilidade que ela transfere também, ou seja, os tributos devidos.

Ora, o termo tributo é incompatível com multa, até por definição legal, consoante se observa do art. 3º do CTN: "Tributo é toda prestação pecuniária

compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (negritei)

Não posso acolher o entendimento de que o art. 129, do CTN, que introniza a Seção II - Responsabilidade dos Sucessores - daria respaldo ao lançamento de multa fiscal à sucessora, após a incorporação. Confira-se o texto dessa norma:

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.

O exame conjunto desses dois dispositivos não autoriza a conclusão de que a responsabilidade do sucessor compreenda necessariamente imposto e multa. A multa somente se transfere ao sucessor quando já tiver sido lançada porque, aí, integrava o passivo da empresa, na data da incorporação, e, assim, já configurava a existência de um crédito tributário. O art. 129 trata a matéria de forma geral e o art. 132 é específico para os casos de fusão, transformação ou incorporação, e ao fazê-lo limita expressamente a responsabilidade aos tributos até a data desses atos.

Afastando qualquer dúvida a respeito, a lei ordinária expressamente determina que a transferência de responsabilidade restringe-se a tributos.

Com efeito, diz o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77:

“Art. 5º - Respondem **pelos tributos** das pessoas jurídicas



transformadas, extintas ou cindidas:

I -” omissis”.....;

III – a pessoa jurídica que **incorporar** outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida: (negritei)

Mais não fora, a lei ordinária foi muito clara quantos a esses limites, como ensina Bulhões Pedreira “in” Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, Justec Editora Ltda, 1979, Vol I, pág. 73. Entende esse autor que a responsabilidade na sucessão dá-se apenas em relação aos tributos. Embora o art. 129 do CTN autorizaria a conclusão de que tanto os tributos quanto as penalidades pecuniárias seriam sucedidas, os arts. 130 a 133 do CTN e o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao regularem as diversas hipóteses de sucessão, referem-se exclusivamente a tributos, compreensiva apenas dos juros de mora e da correção monetária.

Essa orientação do legislador de limitar a responsabilidade apenas aos tributos, contidos no referido art. 132, não ocorreu por descuido ou erro. Já estava contida no Anteprojeto que resultou no Código Tributário Nacional, explicitada dentro do próprio texto do dispositivo e não apenas por estar inserta no capítulo da sucessão tributária. No art. 244 do referido Anteprojeto, a matéria era assim tratada:

“Art. 244. Considera-se sucessora para efeito de responsabilidade pessoal, por todos **tributos devidos** até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, incorporação ou transformação de outra em outra, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora.” (negritei)

E no Projeto de Lei nº 4.934, de 1954, publicado no Diário do Congresso de 07/09/54, e transcrito na obra de Armando Souza Diniz intitulada “Código Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro”, a matéria era tratada da seguinte forma:



“Art. 168 – A pessoa jurídica de direito privado que resultar da fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra 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, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, razão social, denominação e objeto das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora.” (negritei)

Este tratamento já vinha do Decreto-lei nº 5.844, de 23/09/43 que, no Capítulo da Liquidação, Extinção e Sucessão das Pessoas Jurídicas, estabelecia:

“Art. 54 – Ressalvado o disposto no § 1º do art. 33, o **imposto** continuará a ser pago como se não houvesse alteração nas firmas ou sociedades nos casos de:

- a) sucessão, na forma da legislação em vigor;
- b) incorporação de uma firma ou sociedade em outra de qualquer espécie;
- c) continuação da atividade explorada pela sociedade ou firma extinta, por qualquer sócio remanescente ou pelo espólio, sob a mesma ou nova razão social, ou firma individual.” (negritei)

Daí se infere que o legislador pátrio sempre adotou o entendimento de que o sucessor somente responde pelos tributos da sucedida.

Sacha Calmon Navarro Coelho também faz parte da corrente de que somente os tributos são transferidos na sucessão.

Em Teoria e Prática das Multas Tributárias-Infrações Tributárias – Sanções Tributárias, Forense, 2ª Edição, pág.97, após transcrever o art. 229 do CTN, diz o renomado jurista:

“Há quem sustente que esse dispositivo legal rege toda a matéria pertinente à responsabilidade dos sucessores. Por isso, quando se refere a créditos tributários, a multa imposta também está neles

compreendida. Respeito essa posição.

Tenho para mim, como venho demonstrando, que a expressão “créditos tributários”, inserta no texto do art. 129, só pode corresponder à obrigação tributária, de acordo com o próprio artigo, isto é, à obrigação de pagar tributo.

Atento a que as obrigações são distintas, assim como seus objetos. Os créditos tributários a que se refere o art. 129, necessariamente, não abrangem imposto e multa. Sobretudo os em curso de constituição e os constituídos posteriormente ao evento sucessório. Pelos seguintes motivos, além do que já foi exposto:

1 – Os demais artigos que completam a Seção II, expressamente, estabelecem que o sucessor responde pelos tributos.

2 – O ato ilícito, simples ou complexo, é sempre de formação instantânea.

3 – O ato ilícito, isto é, a infração cometida, não irradia um direito subjetivo à Fazenda, de tal modo que o ato administrativo seja apenas declaratório desse direito. Mas faz nascer o direito de impor a multa. Desde que imposta pela prática do ato administrativo que constitui o direito de crédito da Fazenda, surge a obrigação do infrator, transmissível ao sucessor.

Isto posto, posso afirmar, com o Ministro Moreira Alves (RE 85.511 citado), que a expressão tributo contida no art. 132 do CTN não deve ser compreendida em sentido capaz de abarcar as multas fiscais. Tampouco não conduz nada o expediente de trocar as palavras “tributos devidos” por créditos tributários”, para aplicação dos termos dos artigos 129 e 132 do CTN.

Por essa razão, entendo que a multa imposta ao sucessor, de infração cometida pelo antecessor, vale dizer: crédito constituído após o evento sucessório, não é devido. Sua exclusão é admissível”.

Em sua obra Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense 1996, pág. 610/611, o citado jurista esclarece:

“Rubens Gomes de Souza, em parecer publicado na Revista de Direito Público nº 17, anotou, a respeito do assunto, que:

“Aqui o Código Tributário Nacional aceitou a observação de BERLIURI, de que sem essa ressalva a definição conviria igualmente ao tributo e à multa: o que se diz no texto é que, embora os atos ilícitos possam ser tributados (Código Tributário Nacional, art. 118), entretanto não é tributo, mas multa a obrigação de pagar cujo fato gerador não seja um ato em si mas a ilicitude (p.310)”

Ora, a responsabilidade não se presume, deve ser expressa. O silêncio da lei é eloquente. Se não há previsão, responsabilidade não há.

O nascimento da obrigação de pagar um tributo é consequência da realização concreta, no mundo fenomênico, de fato, estado de fato ou "espécie de fato" que a lei antes descreveu hipoteticamente.

A obrigação de pagar tributo é ex lege, nasce para ser cumprida. Todavia, existe sempre a alternativa de seu adimplemento ou de sua violação.

Desde o momento em que o obrigado não cumpre a obrigação, está configurado o fato ilícito que consta da estrutura de outra norma legal como hipótese ou fato-tipo. A consequência é a sanção; a multa no Direito Tributário.

A tese acima expendida, que adotamos, encontra respaldo no Acórdão nº 90.834 do Supremo Tribunal Federal.

"Ementa: 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 objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN. Recurso Extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a decisão de primeiro grau."

Ives Gandra da Silva Martins, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 5, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, págs. 28/29, afirma:

"...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 falou. Quando pretendeu falar de tributos, de obrigação tributária falou."

Também Luciano Amaro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro,

Ed. Saraiva, São Paulo 6ª edição, citado no acórdão recorrido, com transcrição de excerto (fls.299), entende que somente os tributos se transferem ao sucessor.

No mérito, a matéria não é nova, já tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais enfrentado litígio semelhante, e concluído pela intransferibilidade da multa tributária.

Refiro-me aos Ac/CSRF/01-01.198, de 29/10/91, unânime, Rel Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, no sentido de que o sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida. Na mesma direção o Ac CSRF/01-01.991, de 08/07/96, unânime, sendo relator o Conselheiro Antônio de Freitas Dutra.

A Egrégia Terceira Câmara, no Acórdão nº 103-19.985, de 14/10/98, sendo relator o ilustre Conselheiro Márcio Machado Caldeira, já enfrentou situação muito semelhante à dos presentes autos. Naquela assentada o referido Colegiado decidiu, por unanimidade de votos, que 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.

Em seu voto assevera o ilustre relator: “Em que pese os argumentos da fiscalização e da autoridade recorrida, no sentido de que a sucessora tem quase a totalidade de seus componentes, pertencentes à empresa sucedida, a lei fiscal não admite interpretações extensivas, para atingir fatos semelhantes” E com toda razão, uma vez que nada impede que uma empresa possa incorporar outra da qual detenha a maioria do capital, uma vez que a incorporação pode ser feita até de subsidiária integral.

O acórdão 102-17.285, de que foi relator o ilustre Conselheiro

Conselheiro Francisco de Assis Praxedes, traz a seguinte ementa:

“Responsabilidade do Sucessor. Multa Fiscal. Créditos Tributários a que se refere o art. 129 do CTN não compreendem, necessariamente, imposto e multa. Assim é porque a infração é uma obrigação cujo objeto é pagar a multa fiscal. A obrigação nasce de um fato lícito ocorrido, antes descrito em lei, tem por objeto o pagamento de tributo. As obrigações e os respectivos objetos são, pois, distintos. Os créditos decorrentes são também distintos.

Na sucessão tributária, o sucessor só responde pela multa fiscal quando esta estiver constituída pelo ato administrativo, na data em que ocorrer a sucessão, uma vez que nesse caso, o crédito da Fazenda integra o passivo da sociedade extinta.

Recurso a que se dá provimento parcial para excluir a multa fiscal e para manter os juros moratórios que são devidos sobre imposto na fonte não recolhido no prazo legal.”

Outras manifestações da jurisprudência administrativa estão indicadas no recurso e no aresto recorrido, como os Ac. 101-92.418, de 12/11/98, unânime, Rel Cons. Celso Alves Feitosa e o Ac. 103-20.172, de 08/12/99, unânime, Rel. Cons. Neicyr de Almeida.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou em diversas oportunidades sobre a matéria, no sentido da intransferibilidade da sanção ao sucessor.

Além do RE nº 90.834-0-M.G., Rel. Ministro Djaci Falcão, citado na obra de Ives Gandra da Silva Martins, com transcrição da ementa do julgado, outros acórdãos da Suprema Corte perfilaram o entendimento desse aresto, como, por exemplo: no RE nº 82.754-SP, Min. Antônio Néder, “in” RTJ nº 98, pág. 733, figurando da sua ementa: “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”; RE nº 85.435-SP, “in” DJ

de 03/09/76; AgRag-Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 64.622-SP, "in" DJ de 13/02/76-Rel. Min. Rodrigues Alckmin; e RE 83.514-SP-Rel. Ministro Eloy da Rocha, "in" RTJ 82-02.

Nesses arestos prevalece o entendimento de que a multa fiscal punitiva não se transfere ao sucessor.

Não questiono que as multas punitivas tributárias transferem-se para o sucessor, quando já integrarem o passivo da empresa sucedida, antes da sucessão. Vale dizer, que foram lançadas antes do ato sucessório, porque aí, sim, já configurava um passivo da pessoa jurídica e que, nessa qualidade, se transfere ao sucessor.

A pena tem que ser aplicada a quem praticou a infração que lhe deu causa, ou seja, à pessoa jurídica sucedida e não à pessoa jurídica sucessora. Daí, a jurisprudência administrativa entender que sua aplicação deve preceder ao ato sucessório para que a pessoa jurídica sucessora seja alcançada.

Não se pode punir os sócios ou acionistas que têm personalidade jurídica distinta da pessoa jurídica pelas infrações por elas cometidas, ainda que estejam à frente dela, a não ser que tenham agido com dolo (CTN, art.137). Não há como sancionar um (sócio ou acionista) por outra (sociedade sucedida) como se pretende nos autos por não encontrar supedâneo nos arts. 132 e 133 do CTN, ou fora dele, como se vê do art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Descabe estender a lei tributária para punir situação nela não prevista, a pretexto de suprir lacuna da lei. O CTN, em seu art. 112 , concede ao contribuinte o benefício da dúvida na interpretação da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades.



Entendo que os argumentos apresentados pela recorrente têm lugar no processo de elaboração da norma (de lege ferenda) e não na execução dela (de lege lata). Cabe-lhe agir segundo a lei e não ir além dela, substituindo o legislador, ainda que com apelos à ética.

Não se pode acolher o argumento de que afastar a penalidade em tal situação seria dar ensejo a que contribuintes inescrupulosos cometam ilícitos fiscais e não sejam penalizados por isso, em decorrência de reestruturação societária qualquer.

Primeiro, porque a infração imputada foi exclusão indevida da base de cálculo da CSLL-CMB Plano Verão, nos anos-calendário de 1996 e 1997, e ter compensado prejuízos fiscais, no período de 31/10/94 a 31/12/95, além do limite de 30% de que tratam o art. 58 da Lei nº 8.981/95, além da trava dos 30% (fls.270), estabelecida pela Lei nº 8.981/95, modificada pela Lei nº 9.065/95, o que é resultado da convicção da empresa sucedida de que a exclusão era devida e a limitação seria ilegítima, tanto que recorreu ao Judiciário para assegurar-se desse direito. Em segundo lugar, não vejo num ato de simples incorporação, com intuito de reorganização societária, um comportamento inescrupuloso, como, p.e, seria uma simulação, o que, positivamente não foi comprovado nos autos, onde a multa aplicada foi de 75%.

O saudoso jurista Aliomar Baleeiro, em seu livro Direito Tributário Brasileiro, adotou essa posição para concluir pela transferência da penalidade para a sucedida. E com base nesse argumento algumas decisões foram proferidas. No entanto, após melhor exame, na qualidade de julgador, como Ministro do Supremo Tribunal Federal, no voto proferido no RE 77.476, "in" RTJ 74/142-143, mudou o seu conceito, reconhecendo que a melhor interpretação estava com a corrente contrária a sua:

Na oportunidade disse :


24

"É admissível também uma interpretação larga, apesar de o art. 133 mencionar apenas "tributos", sem mencionar multas. Eu próprio já me inclinei a aceitá-la, embora hoje não me pareça a melhor."

Concordo com a defesa quando diz que a lição de Zelmo Danari, em seu livro Solidariedade e Sucessão Tributária, Saraiva, São Paulo, 1977, transcrita no recurso, referem-se a outros dispositivos do Capítulo V do CTN, pertinente a responsabilidade tributária, e não ao art. 132, inserto na Seção II, que trata da responsabilidade dos sócios. É certo também que os excertos dessa obra, constante do recurso, referem-se aos arts. 136, 137 e 138, mas nunca ao art. 132, específico para a hipótese dos autos.

O Resp 32.967 – Rio Grande do Sul (1993/0006690-0) trata de multa moratória e não punitiva, tendo a relatora Ministra Eliana Calmon, aplicado o entendimento do STJ de que "O sucessor tributário é responsável pela multa moratória, aplicada antes da sucessão". (Resp n. 3097/RS; Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 1/11/90). Em seu voto, a relatora, esclarece que, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida. Demonstrando sua assertiva, transcreve excerto da obra de Luiz Alberto Gurgel de Faria, em "Código Tributário Nacional Comentado, Editora Revista dos Tribunais, nesse sentido, que diz:

"A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (...) a posição mais moderna se inclina pela continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão de empresas."

O citado autor é pela continuidade das multas já aplicadas, como se observa da transcrição. E isso porque já integravam o passivo da empresa, antes da sucessão. A multa fora lançada anteriormente e já constituía crédito tributário.

Tal entendimento não tem aplicação quando a multa é aplicada posteriormente porque não integrava o passivo da sucedida. Não havia crédito tributário contra ela, naquela oportunidade.

Esse entendimento do autor e da Ministra Eliana Calmon é exatamente o adotado pela jurisprudência administrativa, como se verifica dos Ac. nº 102-102-17.285, 101-92.418, 103-20.172, já citados, dentre outros.

Em que pesem os judiciosos argumentos da defesa e o seu louvável empenho na defesa dos interesses da Fazenda Nacional, não posso, com a sua vênua e de meus pares que pensarem de forma diversa, acolher as suas razões para reformar o aresto recorrido, que está ancorado em sólida motivação e conclusão, em que pontificam ensinamentos de renomados tributaristas e a jurisprudência da Suprema Corte e do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Assim, na esteira dessas considerações, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 14 de outubro de 2002.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES