



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

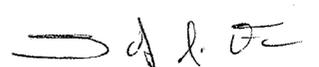
Processo n.º : 10920.000473/00-52
Recurso n.º : 125.563
Matéria: : CCSL- anos-calendário 1996 e 1997
Recorrente : TIGRE S/A. TUBOS E CONEXÕES
Recorrida : DRJ em Florianópolis – SC.
Sessão de : 22 de junho de 2001
Acórdão n.º : 101-93.513

NORMAS PROCESSUAIS- DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. Tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, tem a autoridade administrativa o direito/dever de constituir o lançamento, para prevenir a decadência, ficando o crédito assim constituído sujeito ao que ali vier a ser decidido. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso, para afastar a multa do lançamento de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

Processo nº. : 10920.000473/00-52
Acórdão nº. : 101-93.513

2

FORMALIZADO EM: 01 AGO 2001

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA DA PFN Nº RD/101-1.656

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

Processo nº. : 10920.000473/00-52
Acórdão nº. : 101-93.513

3

Recurso nº. : 125.563
Recorrente : Tigre S/A. Tubos e Conexões.

RELATÓRIO

Contra Tigre S/A- Tubos e Conexões foi lavrado os auto de infração de fls. 123/125, por meio do qual está sendo exigido crédito tributário referente a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido correspondente aos anos-calendário de 1996 e 1997, acrescida da multa de ofício de 75% e juros de mora.

A irregularidade que deu causa à exigência, segundo descrito nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal de fls 108/117, consistiu em redução indevida do lucro líquido dos períodos-base mencionados, configurando irregular apropriação da diferença de correção monetária IPC/OTN 1989 (Plano Verão), praticada pela empresa Tubos e Conexões Tigre Ltda., pessoa jurídica incorporada pela Tigre S/A Tubos e Conexões.

O Termo de Verificação Fiscal explicitam os autuantes que, além de não haver base legal para o acatamento da referida redução do lucro líquido, dependeria, ela, ainda, da regular contabilização da despesa de correção monetária referente à diferença IPC/OTN, o que não foi feito pelo contribuinte. Registram, ainda, os autuantes, que a exclusão extemporânea dos efeitos da correção relativa à diferença IPC/OTN de 1989 efetuada em 1996 e 1997 não poderia ser acatada em razão de que : a) os prejuízos dos anos-base de 1989 e 1990 caducaram nos anos de 1993 e 1994; b) a sucessora da empresa incorporada depois de 1989 não tem direito de compensar prejuízos acumulados da sucedida; c) a compensação da base de cálculo negativa de 1992 em diante se sujeita ao limite de 30% da base negativa apurada a partir de 1995; d) as despesas anteriormente não apropriadas geraram lucros maiores que acabaram distribuídos aos sócios, não tendo havido prejuízos para a empresa e seus acionistas.

Às fls 108 informam os autuantes a existência de ação judicial, proposta pelo contribuinte anteriormente à autuação, visando à discussão da *“correção extemporânea das demonstrações financeiras relativamente à defasagem de índices (IPC/OTN) que teria ocorrido no mês de janeiro de 1989”*, registram a impossibilidade de litígio na fase

administrativa com base no ADN 03/96, e mencionam a inexistência de qualquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário previstas no CTN.

A empresa apresentou impugnação na qual, preliminarmente, contesta a validade do ADN 03/96, alegando-o inconstitucional por extrapolar sua função de mero ato explicitador e por obstar a ampla defesa e o contraditório, Além disso, alega que não há coincidências entre o objeto da ação judicial e do auto de infração, pois nesse, além de contestar a exigência da CSLL, contesta também a cobrança de juros de mora e da multa de ofício, bem como toda a argumentação fiscal no sentido de que a contabilização dos efeitos do expurgo inflacionário consiste em pressuposto para a respectiva dedução da base de cálculo da mencionada contribuição.

Passando ao mérito, inicia por salientar não haver incompatibilidade entre o procedimento por ela adotado em sua escrituração e o formulado nos autos da medida judicial em que discute o direito à apropriação do diferencial da correção monetária de balanço /89, pois junto ao Poder Judiciário pleiteou que a contabilização dos efeitos gerados pelo expurgo inflacionário fosse efetuada após o trânsito em julgado da decisão judicial. Diz, ainda, em síntese, que : a) a autoridade lançadora não poderia incluir num auto de infração meramente destinado à prevenção da decadência matéria já submetida ao Poder Judiciário e que foi objeto do Acórdão do TRF da 1ª-Região, anexo, e que não foi objeto de contestação pela Procuradoria da Fazenda Nacional; b) não poderia ter contabilizado parcelas referentes ao expurgo cuja existência é negada pelo governo, tendo seguido orientação constante do Ofício Circular CVM/ SNC/SEP nº 002/94, que recomendava o registro contábil do expurgo trazido pelo Plano Verão apenas após o trânsito em julgado da decisão judicial que o viesse a reconhecer; c) seu direito à apropriação do expurgo decorre da necessidade da correção integral do balanço em razão do fenômeno inflacionário, a base de cálculo da CSLL, sendo o lucro auferido, somente pode ser constituída do que representa acréscimo patrimonial , representando, o expurgo, ofensa ao art. 23, inciso II, da Lei 8.212/91; d) os artigos 29 e 30 da Lei 7.730/89 ofendem os princípios da anterioridade e da irretroatividade; e) a sucessora não responde por multas devidas pela sucedida; f) não cabe a cobrança de multas e juros de mora uma vez que a impugnante havia pleiteado judicialmente o reconhecimento de seu direito, não devendo ser ignorado o disposto no art. 63 da Lei 9.430/96



O Delegado de Julgamento da DRJ em Florianópolis julgou procedente o auto de infração em decisão assim ementada:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal.
Ano calendário: 1996, 1997

Ementa : AÇÃO JUDICIAL PRÉVIA AO LANÇAMENTO FISCAL. EFEITOS SOBRE A COMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO- Proposta ação judicial previamente ao lançamento fiscal, afastada fica a competência da autoridade administrativa para manifestar-se quanto às matérias submetidas ao crivo judicial, restando definitivas nesta instância as exigências fiscais que lhes forem respectivas. A competência do julgador administrativo quanto a estas mesmas exigências subsiste, entretanto, naqueles casos em que na esfera administrativa há inovação nos argumentos postos

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APERCIAÇÃO- As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PROCEDIMENTO DE OFÍCIO EFETUADO NA PENDÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL. POSSIBILIDADE-A impetração de medida judicial por parte do contribuinte não inviabiliza a efetivação do lançamento fiscal, independentemente da matéria discutida naquela via. Apenas a ordem judicial expressa e específica tem o condão de obstar a ação do fisco, promovida esta no exercício de sua atuação vinculada

Assunto : Normas Gerais de Direito tributário
Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: MULTA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EVENTO SUCESSÓRIO. RESPONSABILIDADE- Constatando-se que o evento sucessório restringe-se à hipótese de reorganização societária, continuando o infrator na condição de proprietário do empreendimento assim reordenado, exigível torna-se, da empresa sucessora, a multa por infrações fiscais praticadas pela sucedida.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA NO LANÇAMENTO DESTINADO À PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA – Nos lançamentos destinados à prevenção da decadência são regularmente exigíveis a multa de ofício e s juros de mora. Apenas no caso de créditos tributários cuja exigibilidade esteja suspensa por medida liminar em mandado de segurança é que o lançamento deve ser feito sem a imposição da multa de ofício.



LANÇAMENTO PROCEDENTE.”

Inconformada, a empresa recorre a este Conselho conforme peça de fls. 211/252, na qual critica, praticamente, repete as argumentações trazidas com a impugnação, concluindo, afinal, sinteticamente que :

- a) não há fundamento que justifique o ato abusivo da D. Autoridade Julgadora em não apreciar todos os fundamentos aduzidos na IMPUGNAÇÃO de fls. pela RECORRENTE, em face da manifesta inconstitucionalidade do citado ADN CGST nº 03/96.
- b) ainda que se admita, *ad argumentandum*, ser constitucional o ADN em questão, ainda assim restará inaplicável à RECORRENTE, visto que o objeto das medidas judiciais diverge do objeto do presente processo administrativo;
- c) é patente o cerceamento do direito à ampla defesa, no presente caso, tendo em vista que o D. Delegado de Julgamento, em total prejuízo ao direito da RECORRENTE, não apreciou todos os fundamentos aduzidos na impugnação de fls, sob a alegação de que não cabe arguição de inconstitucionalidade de lei por autoridade administrativa;
- d) quanto ao mérito, a presente exigência também não pode prosperar, tendo em vista que, tal como demonstrado, o direito da RECORRENTE à dedução extemporânea do saldo devedor da CMB-IPC/89 é inconteste, inclusive já reconhecido pelo TRF-1ª Região/DF;
- e) a não contabilização dos efeitos do diferencial CMB-IPC/89 decorreu do próprio pedido da medida judicial proposta pela RECORRENTE. Deveras, consoante amplamente abordado, o pedido nela contido é claríssimo no sentido de desvincular o reconhecimento contábil do reconhecimento fiscal dos efeitos de tal expurgo. Em outras palavras, a RECORRENTE agiu exatamente de acordo com a medida judicial que, repita-se, possui acórdão favorável a seus interesses;
- f) a argumentação do AFRF, quanto à suposta necessidade de contabilização é totalmente incompatível com a postura do Governo em negar a existência do mesmo.
- g) Ainda na hipótese de ser correto o entendimento quanto à suposta necessidade de a RECORRENTE reconhecer os efeitos contábeis e fiscais do expurgo em comento a partir do ano de 1989, ainda nesta absurda hipótese, o AI em tela deveria ser cancelado. Com efeito, admitindo-se que a dedução do expurgo tenha sido efetuada



fora do período-base de sua competência, tal fato obrigaria o Fisco a recompor toda a apuração da base de cálculo da CSLL, da forma estabelecida pelo PN COSIT nº 02/96, e não simplesmente glosar o montante objeto da exclusão; e

- h) Considerando que a RECORRENTE é sucessora por incorporação, não é cabível a aplicação de multa, tendo em vista que está mais que sedimentado, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, o princípio de que as multas relativas a infrações cometidas por empresas que tenham sido adquiridas por terceiros não podem ser transferidas via sucessão; e
- i) Também não é cabível a aplicação de multa e juros, em face da RECORRENTE ter proposto a competente medida judicial (com acórdão favorável aos seus interesses) anteriormente à lavratura do AI, tal como disposto na Lei 9.430/96.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e se encontra acompanhado de liminar determinando seu seguimento independentemente do depósito prévio de 30% ou do arrolamento de bens no valor da dívida. Dele conheço.

Preliminarmente, insurge-se a Recorrente quanto ao fato de a autoridade não ter conhecido a matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário com base no ADN 03/96, e não ter enfrentado as arguições de inconstitucionalidade. Tal, todavia, não eiva de nulidade a decisão, tendo em vista o princípio hierárquico a que se submete a administração pública, e que vincula os atos dos seus agentes aos atos de autoridades superiores. Pode, sim, a validade do referido Ato Declaratório Normativo ser apreciada por este Conselho, que não integra a estrutura da Receita Federal e, como tal, não tem subordinação hierárquica aos atos dela emanados. Entretanto, irrelevante discutir a validade do ADN 03/96, visto que a impossibilidade de discutir nessa instância matéria submetida à tutela do Poder Judiciário independe da orientação do ADN 03/96, mas decorre do sistema jurídico pátrio.

Efetivamente, nosso sistema jurídico não comporta que uma mesma questão seja discutida, **simultaneamente**, na via administrativa e na via judicial. Porque, uma vez que o monopólio da função jurisdicional do Estado é exercido através do Poder Judiciário, o processo administrativo, nesses casos, perde sua função.

Bernardo Ribeiro Moraes, em seu Compêndio de Direito Tributário (Forense, 1987). leciona que :

“ d) escolhida a via judicial, para a obtenção da decisão jurisdicional do Estado, o contribuinte fica sem direito à via administrativa. A propositura da ação judicial implica na renúncia da instância administrativa por parte do contribuinte litigante. Não tem sentido procurar-se decidir algo que já está sob tutela do Poder Judiciário



(imperava, aqui, o princípio da economia conjugado com a idéia da absoluta ineficácia da decisão). Por outro lado, diante do ingresso do contribuinte em Juízo, para discutir seu débito, a administração, sem apreciar as razões do contribuinte, deverá concluir o processo, indo até a inscrição da dívida e sua cobrança”.

Alega a Recorrente que os objetos são diversos, o que, contudo, não corresponde à realidade. O objeto da ação judicial é exatamente o que deu causa à exigência fiscal, qual seja, dedução extemporânea, da base de cálculo da CSLL, do saldo devedor da Correção Monetária de Balanço, decorrente do expurgo inflacionário verificado no ano de 1989. A circunstância de o auditor fiscal, em seu Termo de Verificação, ter consignado ser *“necessária e indispensável a contabilização dos valores, o que a autuada não executou em momento algum”* em nada altera o fato de que há total identidade entre o pleito judicial e o motivo do auto de infração.

Correta, pois, a decisão singular ao não conhecer da matéria cujo objeto fora submetido à tutela do Poder Judiciário.

Os aspectos não questionados judicialmente (cobrança de juros e multa e argumentação dos autuantes no sentido de que a contabilização dos efeitos do expurgo consiste em pressuposto fundamental para a respectiva dedução) foram enfrentados pela decisão singular. Não padece, pois, de nulidade, a decisão singular.

Cumprido notar que o julgador singular reconheceu que a necessidade de contabilização dos valores alegada pelos autuantes não altera a identidade de objeto entre a ação judicial e o auto de infração, ao declarar que *“concedido o pedido, inócua terá sido a afirmação dos autuantes no sentido da exigência da prévia contabilização – como inócuas também restaria as manifestações deste juízo que respaldassem ou não a assertiva da autoridade lançadora -, se, por outra, tal não for deferido, é porque terá o Judiciário entendido ser necessária a providência preliminar, dado que outra razão não haveria para o indeferimento.”*

Ocorre que em sua impugnação a empresa juntou prova de que é detentora de decisão favorável ao seu pleito, decisão essa que foi confirmada pelo TRF cujo acórdão, segundo afirmou a empresa, não foi objeto de contestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional.



Ora, se medida liminar em mandado de segurança afasta a possibilidade de lançar a multa de ofício, com muito mais razão fica afastada essa possibilidade se, quando da lavratura do auto de infração, a empresa é detentora de sentença favorável, confirmada pelo Tribunal Regional Federal. Assim, a multa por lançamento de ofício, se exigível, só poderia alcançar a parcela da exigência não assegurada pela sentença (o complemento de 16,29% pleiteado pela autora).

Todavia, no presente caso, trata-se de infração cometida por empresa incorporada pela recorrente, que responde na qualidade de sucessora.

Ressalta o julgador singular 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. Esse quadro, afirma, não permite entender “presentes as características inerentes ao evento sucessório abordado pelo art. 133 do CTN, para fins de dispensa da multa de ofício aplicada” , tendo havido “ mera reorganização societária, promovida pela própria contribuinte (Tigre S.A.) ..”. E acrescenta que tanto no art. 132 como no art. 133 do CTN percebe-se estar inserida a preocupação do legislador em não passara da pessoa do infrator a responsabilidade pelas sanções inerentes ao ilícito praticado.

Ocorre que não há como confundir as duas pessoas jurídicas, que têm suas personalidades 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 6.404/76. E o art. 132 do Código Tributário Nacional determina que a pessoa jurídica de direito privado que resultar de incorporação de outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado incorporada. Falando sobre interpretação das leis fiscais.



Carlos Maximiliano¹ ensina que “...as comutações de impostos e multas...interpretam-se em tom liberal e amplo : ante a incerteza persistente, resolve-se a favor do contribuinte “.

Sobre esse tema, leciona Luciano Amaro²:

“ Outra questão que merece registro é a das *multas* por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. Tanto nas hipóteses do art. 132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por *tributos*. Estariam aí incluídas as *multas*? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a *sanção* de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em *tributos*, mas em “obrigação tributária”(abrangente também de penalidades pecuniárias, *ex vi* do art. 113, § 1º) Esse artigo, contudo, limitou a *sanção* às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos e omissões *imputáveis aos responsáveis*). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidades por *tributos*, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se *dúvida* houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*. O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, negou a responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido.”

O entendimento da jurisprudência administrativa também tem sido no sentido de que a sucessora só responde pelas multas por infrações à legislação tributária se o lançamento foi formalizado antes da incorporação. São exemplos:

Ac. 103-20.172, Sç. 08/12/99- Relator- Neicyr de Almeida (unânime)

EMENTA: IRPJ-CSLL- SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO-RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR-MULTA FISCAL PUNITIVA-INADMISSIBILIDADE- Restando provado nos autos que o lançamento fiscal se consumou posteriormente à data da incorporação – abarcando fatos tributáveis preexistentes ao ato sucessório – não há como acoimar o adquirente em oposição ao artigo 129 e seguintes do CTN.

Res. 203-00029, Sç. 08/12/98- Relator- Renato Scalco Isquierdo (unânime)

EMENTA: SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO

Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias se o lançamento foi formalizado após a incorporação. Recurso provido em parte. (retifica Ac. 203-04.974)

¹ Maximiliano, Carlos, *Hermenêutica e Interpretação do Direito*, 12ª edição, Forense, Rio de Janeiro.

² AMARO, Luciano, *Direito Tributário Brasileiro*, 6ª Edição, Saraiva, S.Paulo

Ac. 101-92.418, Sç. 12/11/98- Relator- Celso Alves Feitosa (unânime)

EMENTA:MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO-RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR- EXCLUSÃO.
A multa por lançamento de ofício não é aplicável à empresa incorporadora, tendo em vista que sua responsabilidade, de acordo com os estritos termos do artigo 132 do CTN, restringe-se ao tributo, não se estendendo à multa de caráter punitivo.

Ac. 103-19.683, Sç. 14/10/98- Relator- Marcio Machado Caldeira (unânime)

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

Pelas razões declinadas, dou provimento parcial ao recurso para afastar a aplicação da multa por lançamento de ofício.

Brasília (DF), em 22 de junho de 2001


SANDRA MARIA FARONI