



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Recurso nº : 129.633
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1993 a 1995
Recorrente : IZA LAVANDERIA E IMUNIZADORA LTDA.
Recorrida : DRJ-SANTA MARIA/RS
Sessão de : 19 de junho de 2002
Acórdão nº : 103-20.948

IRPJ - SUCESSÃO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - MULTAS - A aquisição de estabelecimento comercial e a continuação da exploração do negócio, mesmo que sob razão social diversa, acarreta a responsabilidade integral do adquirente pelos tributos devidos pelo alienante. Contudo, não responde o sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em infração cometida pela pessoa jurídica sucedida. Inteligência do art. 133 da Lei n 5.172, de 1966.

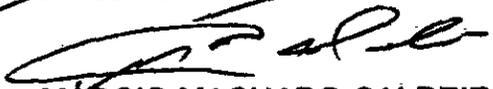
ARBITRAMENTO DE LUCROS - BASE DE CÁLCULO - Não comprovando o sujeito passivo erro na apuração das receitas, base de cálculo do arbitramento dos lucros efetuado pelo fisco, mantém-se a tributação incidente sobre os valores apurados com base nas notas fiscais.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por IZA LAVANDERIA E IMUNIZADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a multa de lançamento *ex officio*, por sucessão, no período até o mês de agosto de 1994, inclusive, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MARY ELBE GOMES QUEIROZ, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, EUGÊNIO CELSO GONÇALVES (Suplente Convocado) e VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE.

129.633*MSR*09/09/02





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

Recurso nº : 129.633
Recorrente : IZA LAVANDERIA E IMUNIZADORA LTDA.

RELATÓRIO

IZA LAVANDERIA E IMUNIZADORA LTDA., já qualificada nos autos recorre a este Colegiado da decisão 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria/RS, que considerou procedente as exigências formalizadas nos autos de infração que lhe exigem Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Imposto de Renda na Fonte e Contribuição Social sobre o Lucro, correspondente aos anos calendários de 1992 a 1994.

Conforme Termo de Verificação de Ação Fiscal acostado às fls. 11/13, cientificado em 26/12/97, a fiscalização teve início no contribuinte "Lavanderia Iza Ltda.", CGC nº 88.447.438/0001-63, sucedida por "Iza Lavanderia e Imunizadora Ltda.", CGC nº 00.239.227/0001-94. Um dos sócios da atuada, Sr. Aristides dos Santos Nascimento, adquiriu da empresa "Lavanderia Iza Ltda.", o fundo de comércio, inclusive com o direito de uso da marca "Iza", estabelecendo-se no mesmo local e ramo de negócio, tendo em 13/01/1993 aberto a firma individual Aristides dos Santos Nascimento - ME, CGC nº 94.969.037/0001-76, emitindo notas fiscais próprias a partir de abril de 1993. Consta, também, que em 01/09/1994, no mesmo local e com o mesmo ramo de negócio, foi criada a empresa "Iza - Lavanderia e Imunizadora Ltda.", ora atuada, tendo como sócios o Sr. Aristides dos Santos Nascimento e a Sra. Maria Jaqueline Santos do Nascimento.

O atuante constatou que a empresa antecessora (Lavanderia Iza Ltda.) deixou de registrar receitas operacionais no Livro Razão e não as declarou nas declarações de rendimentos do IRPJ dos ano-calendário de 1992 e 1993, as quais foram entregues totalmente em branco, e, quanto ao ano-calendário de 1994, esta não foi apresentada. A receita omitida foi apurada com base nas notas fiscais emitidas em nome



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

da empresa "Lavanderia Iza Ltda.", cujos valores estão discriminados nos demonstrativos de fls. 79 a 216.

Como a escrituração (apenas livro razão) não representa os fatos contábeis ocorridos na empresa, e, considerando que o contribuinte não apresentou livro diário e livro registro de apuração do lucro real, bem como apresentou as declarações de IRPJ em branco e os blocos de notas fiscais eram utilizados de forma desordenada e alternada, dificultando a apuração da receita operacional, o autuante apurou o valor da receita operacional e arbitrou o lucro de cada período com base na segunda e terceira vias das notas fiscais emitidas.

Cientificado da exigência em 26/12/1997, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 301/302, alegando, em síntese que:

- a) em 17/04/1991, através de Contrato Particular de Promessa de Compra e Venda, Nei Roberto Carlotto e Andriara Helena Carlotto, representantes legais da empresa Lavanderia Iza Ltda., inscrita no CGC sob o nº 88.447.438/0001-63, venderam a mesma para Aristides dos Santos Nascimento, atualmente sócio-gerente e representante legal da empresa impugnante. Conforme tal instrumento, Aristides Nascimento passou a administrar a empresa, objeto da transação e a ser o responsável desde aquela data pelo cumprimento de todas as obrigações fiscais, trabalhistas e tributárias. Como a transação foi feita com condições de pagamento a longo prazo, o comprador só passou a ser legítimo proprietário na data de 15/07/1992, e desde a data do instrumento até então, girou com a antiga denominação social;
- b) *"a empresa adotou como forma de apuração da receita bruta a modalidade de regime de caixa, porque: quando o cliente deixa as roupas para serem lavadas e/ou tingidas, é imediatamente emitida a Nota Fiscal de Prestação de Serviços e a tributação deste documento fiscal só acontece quando o cliente busca a roupa pronta e paga, momento em que caracteriza a receita propriamente dita e não a de regime de competência (por ocasião da emissão do documento fiscal), modalidade adotada pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional"*;
- c) a receita operacional bruta foi apurada a partir da via fixa do talonário. *"Acontece que muitas Notas Fiscais de Prestação de Serviços já emitidas e tributadas pelo Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional não foram recebidas pela empresa"*, fato que sempre aconteceu e acontece na empresa,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

conforme se comprova com a Relação de Notas Pendentes, juntada a presente;

d) *"tendo em vista que a partir de 17/04/1991 todas as obrigações da empresa ora autuada passaram a ser de responsabilidade de Aristides Nascimento as declarações do IRPJ foram entregues totalmente em branco para posteriormente serem retificadas. Com relação às receitas auferidas no período de janeiro/92 a março/93, na sua totalidade, foram contabilizadas e oferecidas a tributação. Em 13 de janeiro de 1993, o mesmo estabeleceu-se no mesmo local como firma individual, cuja razão social, ARISTIDES DOS SANTOS NASCIMENTO - ME, inscrita no CGC-MF sob nº 94.969.037/0001-76, passou a ser sucessora da empresa Lavanderia Iza Ltda. e a receita auferida a partir de abril/93 foi contabilizada e oferecida a tributação nesta";*

A autoridade de primeira instância ao apreciar a peça de defesa apresentada pelo contribuinte decidiu pela manutenção do lançamento, conforme Acórdão DRJ/STM nº 88/2001, fls. 321/327, do qual se extrai as seguintes conclusões:

"embora a autuada não tenha formalmente adquirido a empresa, está comprovado nos autos que a autuada estabeleceu-se no mesmo endereço, explorando o mesmo ramo de negócio de sua antecessora, com a mesma marca (Iza), inclusive tendo como sócio a pessoa física que formalmente adquiriu a empresa antecessora com os equipamentos necessários ao desenvolvimento da atividade (fls. 20-21). (...) não resta dúvida de que a autuada é sucessora da empresa anteriormente estabelecida naquele endereço, seja ela a "Lavanderia Iza Ltda." ou "Aristides dos Santos Nascimento", sendo responsável pelos tributos devidos por sua antecessora", nos termos do art. 133 do CTN;

.na apuração do lucro arbitrado deve-se seguir, em relação ao reconhecimento da receita, as regras emanadas pela legislação comercial e tributária, ou seja, pelo regime de competência. Ademais, se fosse admitido o reconhecimento da receita pelo regime de caixa, mesmo assim o feito fiscal não poderia ser alterado, pois não há nos autos qualquer comprovação de que os valores relacionados pela autuada não foram recebidos;

.também, não há nos autos comprovação de que a receita que serviu de base para a apuração do lucro arbitrado foi reconhecida pela firma individual "Aristides dos Santos Nascimento". Além do mais, as notas fiscais foram emitidas em nome da empresa "Lavanderia Iza Ltda." (fls. 79-216) e não por essa firma individual."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

Cientificado da decisão *supra* o contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. mediante o qual ratifica os termos da peça impugnatória e acrescenta que:

.durante o período de janeiro/92 a outubro/94 a recorrente emitia suas próprias notas fiscais recolhendo regularmente os impostos incidentes sobre as mesmas;

.a antiga empresa, possuía diversos talões de controle interno que foram apreendidos pela fiscalização ainda em 26/12/1997 e deram origem aos autos de infração em discussão. Os referidos documentos trazem consigo o nome de "nota fiscal", contudo não apresentam qualquer referência ao número da AIDOF - Autorização para Impressão de Documentos Fiscais, o que demonstram que foram impressos sem qualquer autorização e não se prestam para fins fiscais. Algumas características próprias podem ser observadas nos referidos documentos, como: existência de local indicando o dia e hora para entrega de mercadorias, local de recebimento e entrega das mercadorias, características das roupas recebidas, entre outras informações, que nunca fazem parte de documentos fiscais autorizados, como Notas Fiscais de Prestação de Serviços;

.estando na posse desses talões, a recorrente os utilizou como "controle interno", ou seja, ao receber as mercadorias para serem lavadas, emitia o documento, entregando uma via ao cliente como comprovante de entrega das mercadorias para realização dos serviços. Nesta oportunidade a recorrente lançava todas as características das roupas, inclusive indicando o dia previsto para a retirada das mesmas. Por ocasião da retirada das mercadorias a recorrente emitia então a Nota Fiscal de Prestação de Serviços, devidamente autorizada e impressa com todas as características legais exigíveis. Os referidos documentos fiscais eram devidamente contabilizados e os impostos regularmente recolhidos;

.assim, os autos de infração estão tributando duas vezes o faturamento da recorrente, uma através dos "controles internos", utilizados em nome da empresa sucedida e outra através das "notas fiscais de prestação de serviços" emitidas pela própria recorrente;

.as diferenças de valores encontradas referem-se a mercadorias que não foram retiradas dentro do próprio mês, ou seja, foi emitido o "controle interno" e a mercadoria não foi retirada, nem tampouco o serviço foi pago, o que não gerou qualquer receita passível de tributação."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

Conforme consta às fls. 337/338, foi efetuado o arrolamento de bens, para permitir o seguimento do recurso voluntário, cuja formalização se deu no processo nº 11030.000485/2002-71.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e, considerando o arrolamento de bens, dele tomo conhecimento.

Conforme consignado em relatório, as exigências dos presentes autos, referem-se a arbitramento de lucros na recorrente, Iza Lavanderia e Imunizadora Ltda., correspondente aos anos calendários de 1992 a 1994.

Pelo que se depreende dos autos, não só pelo relato fiscal, quanto pelas peças de defesa do sujeito passivo, a recorrente foi constituída em 01/09/94. Entretanto, em data de 17/04/91, o sócio da autuada, Sr. Aristides dos Santos Nascimento, pelo instrumento particular de promessa de compra e venda, adquiriu a empresa com suas máquinas e fundo de comércio, responsabilizando-se, a partir daquela data, pelo cumprimento de todas as obrigações, inclusive fiscais.

Em 13/01/93, o Sr. Aristides dos Santos Nascimento constituiu a firma individual, no mesmo endereço e ramo de negócios e, posteriormente, em 01/09/94, registrou a empresa ora autuada, em sociedade com Jaqueline dos Santos Nascimento, também no mesmo local e ramo de negócios.

Tais fatos, confirmados pela recorrente, não deixam dúvidas de que a autuada é sucessora da Lavanderia Iza Ltda. e da firma individual, respondendo a mesma integralmente pelos tributos apurados no período fiscalizado. Observo que, deste fato não discute a reclamante, que contesta somente o montante da receita apurada pelo fisco.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

Esta receita foi apurada a partir das notas fiscais apreendidas na empresa e que consta da relação de fls. 72/216, servindo de base para o arbitramento dos lucros, tendo em vista que a empresa não possuía escrituração regular e apresentou suas declarações de rendimentos dos anos calendários de 1992 e 1993 sem movimento, estando omissa em relação ao ano calendário de 1994.

A discordância da recorrente centra-se apenas na apuração desta receita, sob alegação que as notas fiscais apreendidas, na realidade não eram notas fiscais e foram impressas sem qualquer autorização, sendo utilizadas apenas para controle interno. As efetivas notas fiscais de prestação de serviços eram devidamente emitidas por ocasião da retirada das mercadorias.

Neste ponto, alega que houve dupla tributação de seu faturamento, uma pela fiscalização utilizando-se dos "controles internos" em nome da empresa sucedida, e outra pela sua regular emissão de notas fiscais em nome da própria recorrente, entretanto sem apresentar qualquer documento para comprovar suas alegações.

A análise da documentação constantes dos autos, não deixa dúvidas do acerto da fiscalização e da decisão monocrática. A recorrente não comprova qualquer emissão de documento fiscal e apresentação de declaração de rendimentos, ou ainda, qualquer pagamento de tributos, não só em nome da empresa individual, como em seu próprio nome. A antecessora, lavanderia Iza Ltda. apresentou suas declarações de rendimentos, no Formulário I, sem movimento.

Desta forma, não há dupla tributação sobre o faturamento. Há que se observar que, a despeito da recorrente mencionar que emitiu documentos fiscais do período fiscalizado em seu nome, tal fato não seria possível, visto que as exigências reportam-se aos anos calendários de 1992 a 1994 e a mesma foi constituída em 01/09/94.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

Relativamente à multa aplicada, considerando que a recorrente teve seu contrato social datado de 01/09/94, a multa de lançamento de ofício deve ser excluída até agosto de 1994, considerando que a sucessora não responde pelas multas devidas pelas sucedidas, na forma do artigo 133 do CTN.

O Artigo 133 tem a seguinte redação:

"A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma individual, responde pelos **tributos**, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:" (grifo não é do original)

Como visto, este artigo comanda que o sucessor responde pelos tributos e, não se pode dar interpretação mais ampla para encampar as multas punitivas, conquanto o mesmo CTN (art. 3º) define tributo como toda prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito.

Assim, pela interpretação integrada desses dois artigos, verifica-se que, quando o artigo 133 menciona tributos, não pode incluir a sanção por ato ilícito, pela definição de tributo inserta no art. 3º.

A interpretação desse dispositivo, está inserta no livro Comentários ao Código Tributário Nacional, Ed. Saraiva, Vol. II, 1998, onde às fls. 248/248, o tributarista Ives Grandra da Silva Martins, ao comentar este artigo, escreveu:

"A extensão dessa responsabilidade está limitada aos tributos, pelo princípio da personalização da pena, conforme variadas decisões judiciais atrás citadas.

Aliomar Baleeiro contesta o princípio rebatendo minha opinião, posição todavia, anterior à avalanche de decisões no sentido da transferência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

apenas da responsabilidade por tributos e anterior ao próprio livro *Direito tributário* 1, em que discuti seus fundamentos. Com o tempo rendeu-se ao argumento, tendo, como Ministro do Supremo Tribunal Federal, assim decidido:

"O problema reside na cláusula 'responde pelos tributos' sem inclusão das penalidades. O v. acórdão inclinou-se pela interpretação estrita, por ser a peculiar ao Direito Tributário, que gira em torno do princípio da reserva da lei: a criação de qualquer obrigação tributária há de ser rigidamente circunscrita aos termos expressos da lei. E a multa é uma obrigação tributária sujeita à reserva da lei (CTN, art. 97, V). Essa interpretação não é razoável mas já teve consagração no RE 76.153 de 30/11/73 e no AI 9.333, relator Orosimbo, Jurisprudência do STF, 1941, III, p. 183. É admissível também uma interpretação larga, a despeito 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*, p. 8041 (grifos meus) (RE 71.471 - Resenha Tributária 4.2 n. 34/75, p. 796/807)".

As mencionadas decisões são as seguintes:

"Multa - transmissão - Sucessores. Não se transmitem aos sucessores apenas as de caráter criminal e contravencional, bem como as por infração simples regulamentar, transmitindo-se as demais, como a moratória que tem natureza meramente civil, arts. 133 e 134 do Código Tributário Nacional" (Ac. da 5ª Câm. Civ. AgP 123.144-SP).

"Trata-se de multa punitiva, imposta a infrator contribuinte do ICM e que veio a ser cobrada de inculcado sucessor, não obstante deferido pelo Fisco o encerramento das atividades do sucedido. Invocou-se, a propósito, o art. 133 do Código Tributário Nacional, mas indevidamente, já que a responsabilidade prevista nesse dispositivo é do sucessor relativamente a tributos e não a multas punitivas que tenham sido aplicadas ao sucedido. A multa tem caráter pessoal e deve ser cobrada do infrator, mormente quando permitiu o Fisco o encerramento de suas atividades"(AgP 166.370, RT, 433/92)."

Igual posicionamento vem do consagrado Luciano Amaro ao apresentar estudo relativo ao mencionado art. 133, que assim escreveu:

"Outra questão que merece registro é 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11030.001835/97-70
Acórdão nº : 103-20.948

razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável, 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 artigo 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não falta 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 ou 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 responsabilidade 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 responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido." (Direito Tributário Brasileiro, 5ª Ed., Saraiva)

Os Conselhos de Contribuintes têm decidido, em diversos acórdãos, que o sucessor não responde pelas multas devidas pelo sucedido como nos seguintes arestos:

"A aquisição de estabelecimento comercial e a continuação da exploração do negócio, mesmo que sob razão social diversa, acarreta a responsabilidade integral do adquirente pelos tributos devidos pelo alienante. Contudo, não responde o sucessor pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em infração cometida pela pessoa jurídica sucedida. Inteligência do art. 133 da Lei n. 5.172, de 1966" (Ac. nº 101-82.130)

"Art. 133 CTN. O sucessor responde, a qualquer título, pelos tributos devidos. Excluídas as multas punitivas" (Acórdão nº 303-27.558)

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de lançamento de ofício, incidentes sobre as exigências até o mês de agosto de 1994.

Sala das Sessões - DF, em 19 de junho de 2002


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA