



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.000344/2004-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.420 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2023
Recorrente TELE CENTRO OESTE CELULAR PARTICIPAÇÕES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1999

IRRF. COMPROVAÇÃO.

O imposto de renda retido na fonte devidamente comprovado compõe o saldo negativo do imposto desde que as respectivas receitas tenham sido computadas no lucro real.

DECADÊNCIA. IRPJ. HOMOLOGAÇÃO.

Confirmada a antecipação de pagamento de IRPJ aplica-se as disposições do art. 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial, que dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar a tributação referente ao terceiro trimestre do ano-calendário de 1999, por aplicação da regra de decadência prevista no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que decidiu rejeitar a preliminar de decadência, e, no mérito, julgar procedente em parte o lançamento fiscal de IRPJ, atinente aos 3º e 4º trimestres do ano-calendário 1999, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 5.804.593,19. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da Resolução n.º 1301-000.865 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma (e-fls. 1019 e ss), que determinou a quarta diligência deste CARF:

Em 15/12/2004, foi lavrado auto de infração do IRPJ, atinente aos 3º e 4º trimestres do ano-calendário 1999, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 5.804.593,19, assim discriminado (fls. 02/08):

- a) imposto R\$ 2.210.800,52;
- b) juros de mora (calculados até 30/11/2004) R\$ 1.935.692,29;
- c) multa de ofício (75%) R\$ 1.658.100,38.

Total: R\$ 5.804.593,19.

Infrações imputadas:

1) — GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE — SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES. Fato gerador 30/09/1999 — Valor Tributável R\$ 521.773,30. Enquadramento legal: RIR/99, arts. 247, 250 —111, 251 - § único, 509, 510 e 511 e IN SRF 11/96, art. 36, caput, e §§.

2) — FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARTE DO IMPOSTO A PAGAR INFORMADO NA DIPJ. DÉBITO NÃO CONFESSADO EM DCTF. Fundamento legal: RIR/99, arts. 841, I, III e IV. Valor do imposto a pagar: a) quanto ao fato gerador de 30/09/1999, R\$ 1.989.029,57 ; b) quanto ao fato gerador de 21/12/1999, R\$ 91.327,63.

O sujeito passivo tomou ciência do auto de infração, por via postal, em 17/12/2004, conforme Aviso de Recebimento à fl. 38; apresentou impugnação em 17/01/2005 às fls. 40/48, juntando, ainda, os documentos às fls. 49/94.

Consta da impugnação, em síntese, o seguinte:

1) — Preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública exigir crédito tributário relativos a períodos anteriores a dezembro de 1999: que, desde a edição da Lei n.º 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação; que a decadência do direito de lançar eventuais diferenças opera-se em cinco anos, prazo contado a partir do fato gerador, consoante art. 150, § 4º, do CTN; que, ao tempo da autuação combatida, a impugnante estava sujeita ao regime de recolhimento trimestral do IRPJ; que o marco inicial para contagem do prazo decadencial, na hipótese, é o término do trimestre a que se refere o tributo objeto de lançamento. Quanto à questão do IRPJ ser um tributo sujeito a lançamento por homologação, o sujeito transcreve, nesse sentido, diversos precedentes da jurisprudência administrativa (Acórdãos do 1º CC e suas câmaras); que tendo a impugnante tomado ciência do auto de infração em 17/12/2004, os valores lançados em relação aos períodos anteriores a 17/12/1999 encontram-se decaídos, segundo o entendimento da impugnante.

2) No mérito:

2.1) Da ilegalidade de limitar-se a compensação de prejuízos não-operacionais com lucro fiscal operacional. O conceito de renda: em relação à infração imputada "compensação indevida de prejuízo fiscal não operacional com lucro fiscal operacional, que não pode prevalecer tal entendimento do Fisco, sob pena de desnaturar-se o conceito de renda e, por conseqüência, atentar-se contra o CTN e contra a CF; que renda, conforme entendimento uníssono da doutrina e da definição legal do art. 43 do CTN, consiste em acréscimo patrimonial. Na ausência de tal acréscimo inexistente renda e, por tal razão, não há que se falar em IR, por inoccorrência de seu fato gerador; que, de

modo injustificado, quando o prejuízo refere-se a período distinto daquele em que foi apurado o lucro a ser compensado, pretende o Fisco limitar tal compensação, impondo que a mesma só se dê entre resultados de mesma natureza; que não há justificativa para tal entendimento, uma vez que todo prejuízo implica redução de patrimônio, devendo necessariamente ser considerado no momento de apuração da renda auferida, fato gerador do IRPJ; que apesar de tal limitação encontrar-se prevista na Lei n.º 9.249/95, trata-se de norma inválida, posto que atenta contra o conceito de renda do art. 43 do CTN e contra o art. 146, III, "a" da CF, que exige norma complementar em matéria de definição do fato gerador de tributos; que a natureza não operacional de determinado prejuízo não o descaracteriza; que impedir a compensação desse prejuízo com eventual lucro operacional implica em autorizar a União a tributar, por meio do IR, a receita do contribuinte, em claro atentado a CF, que delimita, como fato gerador do IR, a renda e contra o CTN, que conceitua renda como acréscimo patrimonial;

2.2) — Do recolhimento integral do tributo devido: em relação à infração imputada insuficiência de recolhimento do IRPJ, cujo débito foi declarado na DIPJ e não foi objeto de confissão na DCTF, que tal infração não pode prevalecer; que o agente do Fisco baseou-se unicamente na divergência de informações prestadas pelo contribuinte; que o Auditor-Fiscal não verificou se a diferença encontrada fora objeto de pagamento; que mero equívoco em declaração não é capaz de ensejar a cobrança de tributo, sendo imprescindível que se verifique a efetiva insuficiência dos valores recolhidos; que, no presente caso, todos os valores exigidos a título de insuficiência de recolhimento/declaração foram objeto de pagamento, seja por meio de compensação com o IRRF (aplicação financeira), seja por meio de compensação com o IRRF (retido por órgão público), seja por meio de recolhimento por DARF; que a propósito:

a) o montante de IRPJ a pagar R\$ 1.989.029,57 informado na DIPJ 2000 - referente ao terceiro trimestre de 1999 -, foi objeto de compensação com valores referentes ao IR sobre aplicações financeiras retido na fonte (fl. 91); que, por conseguinte, não pode ser objeto de autuação;

b) que o montante de IRPJ a pagar R\$ 91.327,63 informado na DIPJ 2000 — referente ao quarto trimestre de 1999 - , foi recolhido por meio de dois DARF. O primeiro, no valor de R\$ 30.549,14 (fl. 85) e, o segundo, no valor de R\$ 58.454,21 (fl. 86) que totalizam R\$ 58.454,21 e que o restante do valor autuado também foi objeto de pagamento por meio de DARF, conforme será comprovado posteriormente (sic).

Obs: o valor de R\$ 91.327,63 — objeto de autuação — refere-se à diferença entre o IRPJ a pagar R\$ 1.062.235,50 informado na DIPJ 2000 (4º trimestre) à fl. 92 e o valor confessado R\$ 970.907,91 em DCTF (fls. 93/94).

2.3) — Da inexibibilidade de multa da impugnante por supostas infrações tributárias praticadas por suas sucedidas: que é assente na doutrina e na jurisprudência que as empresas sucessoras somente respondem pelas empresas sucedidas, em termos de multa punitiva, se houver formalização do lançamento antes do ato de incorporação; que este, também, o entendimento do art. 132 do CTN; que, destarte, a responsabilidade da sucessora restringe-se apenas aos tributos, não abarcando a multa aplicada, caso aplicada após a operação de sucessão; que a multa aplicada anteriormente ao ato de incorporação integra o patrimônio passiva da empresa, sendo possível, portanto, exigí-la da incorporadora; que, no caso, a multa foi aplicada em momento posterior à incorporação, não podendo, por tal motivo, ser exigida da empresa incorporadora, que não tinha conhecimento da irregularidade praticada pela sucedida. Ainda, nesse sentido, colaciona ou transcreve diversos precedentes, nesse sentido, da jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda; que, na presente hipótese, como o ato de incorporação da Telebrasil Celular S/A pela Tele Centro Oeste Celular Participações S/A deu-se em 26/04/2002, tendo o Auto de Infração sido lavrado apenas em dezembro/2004, é ilegítima a exigência da multa lançada.

Por fim, a impugnante pede a improcedência do lançamento fiscal. Ainda, sucessivamente, pede sejam excluídos dos valores eventualmente remanescentes a multa cobrada da impugnante. Ademais, protesta por todos os meios de prova em direito

admitidos, em especial por documentação que serão posteriormente localizados pela impugnante, nos termos do art. 16, § 5º do Decreto n.º 70.235/72.

A autoridade de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte, em acórdão que encontra-se as fls. 116 e segs. e cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999

PRELIMINAR. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA

Para lançamento de ofício de diferença de imposto a pagar, o termo *a quo* do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação da inteligência dos arts. 149, V, e 173, I, do CTN.

PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS DE PERÍODOS ANTERIORES. LUCRO FISCAL OPERACIONAL DO PERÍODO. GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES. NÃO OBSERVÂNCIA DA NATUREZA DOS RESULTADOS. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. QUESTIONAMENTO QUANTO À SUA LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE:

I Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

II A atividade de lançamento fiscal é vinculada e obrigatória, não compete ao agente do fisco, seja ele responsável pelo lançamento, seja ele julgador administrativo do ato administrativo de lançamento, deixar de aplicar a legislação vigente, sob pena de responsabilidade funcional.

III Não compete ao julgador administrativo conhecer da alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação tributária federal, pois tal competência é monopólio do Poder Judiciário, em face dos princípios da unidade de jurisdição e da separação dos poderes.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ A PAGAR INFORMADO NA DIPJ E NÃO CONFESSADO EM DCTF

Em relação à diferença de imposto a pagar do terceiro trimestre de 1999 lançada de ofício, mantém-se a exigência fiscal, pela inexistência de comprovação, nos autos, de pagamento ou compensação.

Quanto à diferença de imposto a pagar do quarto trimestre de 1999 lançada de ofício, revisa-se o lançamento para acolher os recolhimentos comprovados, devendo-se fazer a alocação desses recolhimentos ao débito de imposto lançado, ficando afastada a multa de ofício em relação ao débito do imposto extinto pela alocação dos referidos recolhimentos.

SUCESSÃO SOCIETÁRIA. INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. APLICAÇÃO DE MULTA APÓS A OPERAÇÃO DE INCORPORAÇÃO. INFRAÇÃO DA SUCEDIDA. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR PELA MULTA FISCAL. EXIGÊNCIA MANTIDA:

I Sucessão por incorporação da controlada pela controladora importa na inexorável assunção dos direitos e deveres da sucedida pela sucessora, sejam passados, presentes e futuros compromissados, nos termos da lei, não cabendo a exclusão da responsabilidade se os acionistas e administradores se confundem.

II 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.

III Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus

fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando o negócio jurídico objetiva apenas a redução de custos de empresa do mesmo grupo societário da empresa sucedida.

PROTESTO PELA APRESENTAÇÃO DE TODOS OS MEIOS DE PROVA ADMITIDOS EM DIREITO, MORMENTE PROVAS DOCUMENTAIS

Para que seja deferido o pedido de diligência, perícia, produção ou juntada de outras provas, o requerimento deve, além de demonstrar com fundamentos a sua necessidade, ser formulado em consonância com o inciso IV e § 1º artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Lançamento Procedente em Parte

O crédito tributário relativo à compensação de prejuízos foi mantido pela DRJ, assim como o correspondente à diferença identificada no cotejo DIPJ/DCTF do terceiro trimestre. Quanto à diferença DIPJ/DCTF do quarto trimestre, foi determinada a alocação dos recolhimentos comprovados (fls. 85/86) ao imposto lançado, além da exclusão da multa de ofício sobre o “débito de imposto lançado e abatido pela referida alocação”, permanecendo a exigência quanto ao saldo remanescente.

Cientificada do acórdão em 15/02/2007 (fls. 125), a interessada interpôs o recurso no dia 16/03/2007 (fls. 182), acompanhado de relação de bens e direitos para arrolamento (fls. 238).

Suscitou preliminar de decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao terceiro trimestre de 1999, com base nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, considerou ilegal a limitação à compensação de prejuízos não operacionais. Assegurou ter havido pagamento integral do tributo devido nos meses de setembro e dezembro de 1999, seja por meio de DARF, seja por meio de compensação.

Sustentou que as empresas sucessoras só respondem pelas multas decorrentes de infrações tributárias praticadas por empresas sucedidas na hipótese de formalização do lançamento ocorrida antes do ato de incorporação, o que não ocorreu no caso deste processo. O ato de incorporação da Telebrasil Celular S/A pela Tele Centro Oeste Celular Participações S/A se deu em 26/04/2002 (fls. 67/73) enquanto o auto de infração foi lavrado em dezembro de 2004.

Tendo em vista a declaração de inconstitucionalidade pelo STF da exigência de arrolamento para seguimento do recurso, a recorrente requereu a liberação do bem arrolado (fls. 276).

Os autos foram encaminhados à unidade de origem para realização de diligência por meio da Resolução n.º 10102.665/2008 (fls. 297), retornando instruído com a informação fiscal de fls. 328.

Tendo em vista o não atendimento à Resolução, os autos foram novamente encaminhados à unidade de origem para realização de diligência por meio da Resolução n.º 1103000.095/2013 (fls. 373).

Cientificada da Resolução n.º 1103000.095/2013 (fls. 373), a interessada ofereceu esclarecimentos dia 19/03/2015 (fls. 516), retornando os autos instruídos com a informação fiscal de fls. 596.

Em sessão de julgamento de 20 de novembro de 2018, esta mesma Turma, porém com composição diversa, decidiu converter o processo em nova diligência (Res. 1301-000.630 CARF – e-fls. 634) nos seguintes termos :

Diligencia

Conforme relatado, em petição protocolada em 19 de novembro de 2018, a Recorrente juntou aos autos novos documentos (fls. 626 e segs) que alega comprovariam seus argumentos de defesa.

Desta forma, em nome do princípio da verdade material, voto no sentido de que os autos retornem a unidade de origem para que tais documentos sejam analisados, que se averigüe e manifeste-se quanto à compensação do débito de 09/1999 com crédito de IRRF-aplicações financeiras na forma de relatório circunstanciado em relação as conclusões sobre o teor dos mesmos.

Solicita-se, ainda, que seja realizada diligencia fiscal nos sistemas informatizados da receita federal em relação a Dirf transmitida pelo Banco HSBC (retenção no valor de R\$ 46.140,74).

Que seja dada ciência ao contribuinte, abrindo-se prazo para manifestação, após a conclusão da análise das autoridades da unidade de origem, antes do retorno dos autos a este colegiado.

O auditor fiscal responsável na Superintendência da Receita Federal da 1ª região Fiscal ofereceu as seguintes informações fiscais (e-fls. 645):

<p>No exercício das atribuições de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.593/02, com a redação dada pelo art. 9º da Lei nº 11.457/07, em cumprimento à diligência determinada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio da Resolução 1301-000.630 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, INFORMO o que se segue:</p>	
a)	em pesquisa aos sistemas informatizados da RFB localizei as Dirf cujos extratos são anexados à presente informação fiscal, referentes ao ano-calendário de 1999; são todas as Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras, em que o sujeito passivo aparece como beneficiário do rendimento, no referido ano-calendário;
b)	nas referidas Dirf, anexadas, a somatória dos valores de imposto de renda retidos na fonte para o terceiro trimestre de 1999 (julho, agosto e setembro) perfaz o valor de R\$ 163.491,09;
c)	na DIPJ que serviu de base para a análise inicial, por ocasião da lavratura do auto de infração, fl. 28 do e-processo, o sujeito passivo aproveitou, na linha 13. Imposto de Renda Retido na Fonte, o valor de 23.935,69, montante este menor do que o que tinha direito;
d)	quanto às referidas Dirf anexadas, para o código de receita 6190, foi aplicada a alíquota de 4,80% de Imposto de Renda sobre o rendimento pago, informado pela fonte pagadora em Dirf; para os demais códigos de receita, foi considerado o valor total retido;
e)	todos os códigos de receita são referentes a rendimentos sujeitos ao ajuste na
<p>apuração trimestral do sujeito passivo, razão pela qual os impostos retidos são dedutíveis na apuração do lucro real do período;</p>	
f)	dentre os extratos das Dirf anexadas, encontra-se o daquela apresentada pelo HSBC BANK BRASIL S A BANCO MÚLTIPLO, CNPJ 01.701.201/0001-89, a qual consta retenção na fonte no valor de R\$ 46.140,74, no mês de abril de 1999, fora do período de apuração objeto da análise.

Cientificada da Resolução, a interessada ofereceu esclarecimentos (e-fls. 988), retornando os autos instruídos a este colegiado para apreciação.

É o relatório.

Este CARF solicitou nova diligência, através da Resolução nº 1301-000.865 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma (e-fls. 1019 e ss), em que requereu que a autoridade fiscal designada para sua realização:

1. Analise, diante da documentação acostada aos autos e constante dos sistemas informatizados da Receita Federal, se o montante de IRPJ a pagar R\$ 1.989.029,57 informado na DIPJ 2000 - referente ao terceiro trimestre de 1999, foi objeto de compensação (extinção) com valores referentes ao IR sobre aplicações financeiras retido na fonte e pagamento via DARF.
2. Analise, diante da documentação acostada aos autos e constante dos sistemas informatizados da Receita Federal, se os rendimentos de aplicações financeiras, que suportaram as retenções, foram integrados a base de cálculo do imposto apurado, sendo oferecidos à tributação regular naquele período.

3. ao final, elabore Relatório de Diligência conclusivo com as informações ora solicitadas.

A Unidade de Origem respondeu às solicitações da Resolução n.º 1301-000.865 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma (e-fls. 1019 e ss), através de Despacho (e-fls. 1032 e ss), em que informou que “a somatória dos valores de imposto de renda retidos na fonte para o terceiro trimestre de 1999 (julho, agosto e setembro) perfaz o valor de R\$ 163.491,09” (alíneas “a”, “b” e “d” da informação); o sujeito passivo, podendo utilizar todo esse montante, como dedução do imposto apurado no referido período, somente utilizou na apuração em DIPJ, o valor de R\$ 23.935,69; que valores (retidos em abril, maio e junho) que estão fora do período em análise, jul/ago/set, i. e., terceiro trimestre de 1999, não podem ser utilizados como dedução de ofício nesse último período; e que a confirmação do oferecimento à tributação de rendimentos em períodos diversos ao 3º trimestre de 1999 requereria uma auditoria fiscal intensiva (procedimento fiscal de fiscalização) relativo a este período diverso (2º trimestre de 1999, p. ex).

Cientificada do Despacho em 28/09/2021 (e-fl. 1038), a Interessada interpôs Manifestação (e-fl. 1043 e ss), em que repete os fundamentos de que apresenta comprovantes das retenções na fonte, que deveriam ser deduzidos dos valores lançados.

Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso ao CARF é tempestivo, e portanto dele conheço.

Trata o presente processo de auto de infração do IRPJ, atinente aos 3º e 4º trimestres do ano-calendário 1999, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 5.804.593,19, cujas infrações consistiram em (e-fls. 05/06):

001 - GLOSA DE PREJUÍZOS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE
SALDOS DE PREJUÍZOS INSUFICIENTES

Glosa de valor compensado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, no 3º trimestre de 1999, a título de prejuízo fiscal apurado no trimestre anterior, visto tratar-se de prejuízo fiscal não operacional compensado com lucros operacionais, i.e., com lucros de natureza distinta.

MÊS/ANO: 06/1999

RESULTADO NÃO OPERACIONAL	R\$ -3.152.784,47
PREJUÍZO FISCAL (NATUREZA NÃO OPERACIONAL)	R\$ -521.773,30

MÊS/ANO: 09/1999

LUCRO REAL ANTES DA COMPENSAÇÃO	R\$ 8.725.016,93
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	R\$ -80,39
SALDO DE PREJUÍZO FISCAL A COMPENSAR	R\$ 0,00
PREJUÍZO FISCAL COMPENSADO	R\$ 521.773,30
DIFERENÇA APURADA	R\$ 521.773,30

Como demonstrado acima, o prejuízo fiscal apurado no 2º trimestre de 1999 tem natureza não operacional, permitindo-se sua compensação em períodos posteriores, desde que com lucro de mesma natureza, i.e., lucro não operacional.

Devidamente intimado, o contribuinte acima identificado não apresentou os documentos necessários que esclarecessem a situação descrita.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
30/09/1999	R\$ 521.773,30	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Arts. 247, 250, inciso III, 251, parágrafo único, 509, 510 e 511 do RIR/99; art. 36, caput e §§, da IN/SRF n.º 11, de 21 de fevereiro de 1996.

002 - FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA
INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Em procedimento de análise da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, entregues pelo contribuinte, foi verificado que o Imposto de Renda Pessoa Jurídica informado na DIPJ estava superior ao declarado na DCTF, ensejando o lançamento da diferença apurada.

MÊS/ANO: 09/1999

IRPJ INFORMADO NA DIPJ	R\$ 1.989.029,57
IRPJ DECLARADO EM DCTF	R\$ 0,00
DIFERENÇA APURADA	R\$ 1.989.029,57

MÊS/ANO: 12/1999

IRPJ INFORMADO NA DIPJ	R\$ 1.062.235,54
IRPJ DECLARADO EM DCTF	R\$ 970.907,91
DIFERENÇA APURADA	R\$ 91.327,63

Devidamente intimado, o contribuinte acima identificado não apresentou os documentos necessários que esclarecessem as diferenças constatadas.

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
30/09/1999	R\$ 1.989.029,57	75,00
31/12/1999	R\$ 91.327,63	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99.

O contribuinte impugnou alegando: a decadência do direito da Fazenda Pública exigir crédito tributário relativos a períodos anteriores a dezembro de 1999, consoante art. 150, § 4º, do CTN; a ilegalidade de limitar-se a compensação de prejuízos não-operacionais com lucro fiscal operacional; que todos os valores exigidos a título de insuficiência de

recolhimento/declaração foram objeto de pagamento, seja por meio de compensação com o IRRF (aplicação financeira), seja por meio de compensação com o IRRF (retido por órgão público), seja por meio de recolhimento por DARF; a inexistência de multa da impugnante por supostas infrações tributárias praticadas por suas sucedidas.

A autoridade de primeira instância julgou procedente em parte a impugnação da contribuinte, em acórdão que encontra-se as fls. 116 e segs. O crédito tributário relativo à compensação de prejuízos foi mantido pela DRJ, assim como o correspondente à diferença identificada no cotejo DIPJ/DCTF do terceiro trimestre. Quanto à diferença DIPJ/DCTF do quarto trimestre, foi determinada a alocação dos recolhimentos comprovados (fls. 85/86) ao imposto lançado, além da exclusão da multa de ofício sobre o “débito de imposto lançado e abatido pela referida alocação”, permanecendo a exigência quanto ao saldo remanescente. Cientificada do acórdão em 15/02/2007 (fls. 125), a interessada interpôs o recurso em 16/03/2007 (fls. 182), em que repete os fundamentos da impugnação.

Foram solicitadas pelo CARF quatro diligências: Resolução I, de 13/08/2008 (e-fls. 322 e ss), resposta às e-fls. 354 e ss; Resolução II, de 09/07/2013 (e-fls. 373 e ss), resposta às e-fls. 596 e ss; Resolução III, de 20/11/2018 (e-fls. 634 e ss), resposta às e-fls. 645 e ss e Resolução IV, de 10/11/2020 (e-fls. 10192 e ss), resposta às e-fls. 1032 e ss.

Decadência

A Recorrente tomou ciência do auto de infração em 17/12/2004 (e-fl. 40) e suscitou preliminar de decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo ao terceiro trimestre de 1999, com base nas disposições do art. 150, § 4º, do CTN.

Para o terceiro trimestre de 1999 não houve o devido lançamento tributário do valor devido - valor que a recorrente não contesta (de R\$ 1.989.029,57, já descontado os valores retidos e considerada a compensação de prejuízos de períodos anteriores, segundo demonstrativo de e-fls. 28 e 34).

Mas, houve recolhimento espontâneo parcial do valor devido neste trimestre. Isto por que parte de valor devido de IRPJ foi informado e deduziu o valor a pagar, conforme atestado na resposta da Unidade de Origem (através de despacho (e-fls. 1032 e ss) às solicitações da Resolução nº 1301-000.865 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma (e-fls. 1019 e ss):

...a somatória dos valores de imposto de renda retidos na fonte para o terceiro trimestre de 1999 (julho, agosto e setembro) perfaz o valor de R\$ 163.491,09” (alíneas “a”, “b” e “d” da informação); o sujeito passivo, podendo utilizar todo esse montante, como dedução do imposto apurado no referido período, somente utilizou na apuração em DIPJ, o valor de R\$ 23.935,69;

Observo que tanto o Despacho (e-fls. 1032 e ss), quanto a DRJ e o Auto de Infração consideram a dedução de R\$ 23.935,69 como valor pago para o terceiro trimestre de 1999, não havendo qualquer crítica quanto à real dedução por instituição financeira ou quanto ao oferecimento das receitas respectivas à tributação do trimestre.

Desta forma, aplica-se as disposições do art. 150, § 4º, do CTN para a contagem do prazo decadencial, que dispõe que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador. No caso, o Lançamento de ofício relativo ao terceiro trimestre de 1999 poderia ser cientificado ao sujeito passivo até 30/09/2004. Logo, houve decadência para este trimestre.

Glosa de compensação de prejuízos não operacionais.

O Recorrente (sua sucedida) apurou prejuízo não operacional no segundo trimestre de 1999, referente a venda de ativo, acumulando um montante de R\$ 521.773,30 de prejuízo não operacional compensável (demonstrativo e-fls. 34).

Na apuração dos resultados operacionais (e-fl. 25) do terceiro trimestre de 1999, e mesmo não havendo resultado positivo não operacional, o Recorrente compensou integralmente aquele prejuízo não operacional de períodos anteriores.

A respeito, assim dispõe o artigo 31, da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, hoje revogado, mas vigente à época dos fatos, de que os prejuízos não operacionais somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza:

Art. 31. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros de mesma natureza, observado o limite previsto no art. 15 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995. (Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014)

Em consonância ao disposto na lei prescritiva, regulamentam os §§ 7º e 8º, do artigo 36, da IN (SRF) n.º 11/1996, no sentido de que os prejuízos não operacionais (assim como os decorrentes da atividade operacional da pessoa jurídica) devem ser controlados na parte "B" do LALUR e que o valor do prejuízo fiscal não operacional a ser compensado em cada período-base não pode exceder o total dos resultados não operacionais positivos, diga-se, os decorrentes da venda de bens do ativo permanente/imobilizado apurados no período-base. Desta forma, correto o lançamento de ofício.

Mas, deve-se considerar a decadência para o lançamento de IRPJ para o terceiro trimestre de 1999.

Multa de ofício a ser cobrada da sucessora

A Recorrente defende a inexibibilidade de multa de ofício por infrações tributárias praticadas por suas sucedidas. Alega que é assente na doutrina e na jurisprudência que as empresas sucessoras somente respondem pelas empresas sucedidas, em termos de multa punitiva, se houver formalização do lançamento antes do ato de incorporação, de acordo com o art. 132 do CTN; que, destarte, a responsabilidade da sucessora restringe-se apenas aos tributos, não abarcando a multa aplicada, caso aplicada após a operação de sucessão.

Dispõe o art. 132 do CTN:

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 à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

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.

Dispunha a Súmula CARF n. 47 ser cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Mas tal entendimento conflitava com a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, fixada no Recurso Especial 923.012, julgado como recurso

repetitivo, no qual foi definida a tese: "A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão".

A Súmula CARF n. 47 foi cancelada. A respeito da multa de ofício exigida de sucessores, atualmente vige a Súmula Carf nº 113 determinando que *"A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório"*.

Desta forma, e segundo o disposto no art. 132 do CTN, é cabível o lançamento da multa de ofício sobre as diferenças tributárias devidas pela sucedida.

Mas, deve-se considerar a decadência para o lançamento de IRPJ para o terceiro trimestre de 1999.

Falta de recolhimento de parte do imposto a pagar informado na DIPJ. Débito não confessado em DCTF.

A Recorrente alega que todos os valores exigidos a título de insuficiência de recolhimento/declaração foram objeto de pagamento, seja por meio de compensação com o IRRF (aplicação financeira), seja por meio de compensação com o IRRF (retido por órgão público), seja por meio de recolhimento por DARF. A propósito:

a) o montante de IRPJ a pagar R\$ 1.989.029,57 informado na DIPJ 2000 - referente ao terceiro trimestre de 1999 -, foi objeto de compensação com valores referentes ao IR sobre aplicações financeiras retido na fonte (fl. 91); que, por conseguinte, não pode ser objeto de autuação;

b) que o montante de IRPJ a pagar R\$ 91.327,63 informado na DIPJ 2000 — referente ao quarto trimestre de 1999 - , foi recolhido por meio de dois DARF. O primeiro, no valor de R\$ 30.549,14 (fl. 85) e, o segundo, no valor de R\$ 58.454,21 (fl. 86) que totalizam R\$ 58.454,21 e que o restante do valor autuado também foi objeto de pagamento por meio de DARF, conforme será comprovado posteriormente (sic).

Obs: o valor de R\$ 91.327,63 — objeto de autuação — refere-se à diferença entre o IRPJ a pagar R\$ 1.062.235,50 informado na DIPJ 2000 (4º trimestre) à fl. 92 e o valor confessado R\$ 970.907,91 em DCTF (fls. 93/94).

Quanto à diferença DIPJ/DCTF do quarto trimestre, a DRJ determinou a alocação dos recolhimentos comprovados ("R\$ 58.454,21, computado, nesse valor, a multa moratória e os juros de mora", fls. 85/86) ao imposto lançado, além da exclusão da multa de ofício sobre o "débito de imposto lançado e abatido pela referida alocação", permanecendo a exigência quanto ao saldo remanescente.

Em sessão de julgamento de 20 de novembro de 2018, esta mesma Turma decidiu converter o processo em nova diligência (Res. 1301-000.630 CARF – e-fls. 634) para: *"que se averigüe e manifeste-se quanto à compensação do débito de 09/1999 com crédito de IRRF aplicações financeiras na forma de relatório circunstanciado em relação as conclusões sobre o teor dos mesmos. Solicita-se, ainda, que seja realizada diligência fiscal nos sistemas informatizados da receita federal em relação a Dirf transmitida pelo Banco HSBC (retenção no valor de R\$ 46.140,74)"*.

A Unidade de Origem respondeu atestando que apenas parte das retenções referiam-se aos períodos tributados, segundo as seguintes informações fiscais (e-fls. 645). Em resumo, quanto às “*Dirf, anexadas, a somatória dos valores de imposto de renda retidos na fonte para o terceiro trimestre de 1999 (julho, agosto e setembro) perfaz o valor de R\$ 163.491,09; c) na DIPJ que serviu de base para a análise inicial, por ocasião da lavratura do auto de infração, fl. 28 do e-processo, o sujeito passivo aproveitou, na linha 13. Imposto de Renda Retido na Fonte, o valor de 23.935,69, montante este menor do que o que tinha direito.*”. Cientificada da Resolução, a interessada ofereceu esclarecimentos (e-fls. 988), retornando os autos instruídos a este colegiado para apreciação.

Este CARF solicitou nova diligência, através da Resolução n.º 1301-000.865 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma (e-fls. 1019 e ss), em que requereu que a autoridade fiscal designada para sua realização:

1. Analise, diante da documentação acostada aos autos e constante dos sistemas informatizados da Receita Federal, se o montante de IRPJ a pagar R\$ 1.989.029,57 informado na DIPJ 2000 - referente ao terceiro trimestre de 1999, foi objeto de compensação (extinção) com valores referentes ao IR sobre aplicações financeiras retido na fonte e pagamento via DARF.
2. Analise, diante da documentação acostada aos autos e constante dos sistemas informatizados da Receita Federal, se os rendimentos de aplicações financeiras, que suportaram as retenções, foram integrados a base de cálculo do imposto apurado, sendo oferecidos à tributação regular **naquele período**.
3. ao final, elabore Relatório de Diligência conclusivo com as informações ora solicitadas. (Destaquei).

A Unidade de Origem respondeu às solicitações da Resolução n.º 1301-000.865 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma (e-fls. 1019 e ss), através de Despacho (e-fls. 1032 e ss), em que informou que “a somatória dos valores de imposto de renda retidos na fonte para o terceiro trimestre de 1999 (julho, agosto e setembro) perfaz o valor de R\$ 163.491,09” (alíneas “a”, “b” e “d” da informação); o sujeito passivo, podendo utilizar todo esse montante, como dedução do imposto apurado no referido período, somente utilizou na apuração em DIPJ, o valor de R\$ 23.935,69; que valores (retidos em abril, maio e junho) que estão fora do período em análise, jul/ago/set, i. e., terceiro trimestre de 1999, não podem ser utilizado como dedução de ofício nesse último período; e que a confirmação do oferecimento à tributação de rendimentos em períodos diversos ao 3º trimestre de 1999 requereria uma auditoria fiscal intensiva (procedimento fiscal de fiscalização) relativo a este período diverso (2º trimestre de 1999, p. ex).

Cientificada do Despacho em 28/09/2021 (e-fl. 1038), a Interessada interpôs Manifestação (e-fl. 1043 e ss), em que repete os fundamentos de que apresenta comprovantes das retenções na fonte, que deveriam ser deduzidos dos valores lançados.

Mostra-se claro, após as diligências procedidas, que a somatória dos valores de imposto de renda retidos na fonte para o terceiro trimestre de 1999 (julho, agosto e setembro) perfaz o valor de R\$ 163.491,09” e que o sujeito passivo, podendo utilizar todo esse montante, como dedução do imposto apurado no referido período, somente utilizou na apuração em DIPJ, o valor de R\$ 23.935,69.

Ou seja, seria perfeitamente possível deferir um crédito adicional a ser deduzido do valor lançado no 3º trimestre de 1999 de R\$ 163.491,09 - R\$ 23.935,69 = R\$ 139.555,40. Mas, deve-se considerar a decadência para o lançamento de IRPJ para o terceiro trimestre de 1999.

Observo que os valores retidos em abril, maio e junho do mesmo ano estão fora do período em análise, jul/ago/set, i. e., terceiro trimestre de 1999, não podem ser utilizados como dedução de ofício nesse último período.

A Recorrente ainda protesta, em suas repostas às resoluções, sobre retenções referentes a outros períodos e que não foram consideradas nem pelo Despacho Decisório e nem pela Decisão de primeira instância, em razão de que, segundo aquelas decisões, os documentos apresentados comprovam somente parcela de retenções já confirmadas na análise do direito creditório do 3º trimestre de 1999.

Ressaltou a DRJ que a Unidade Administrativa que analisou o crédito, identificou divergências entre as informações de DIRF, DIPJ e DCTF, intimou o sujeito passivo a justificar as referidas divergências. Não havendo resposta à intimação, a análise foi concluída com as informações disponíveis nos sistemas da RFB.

Alega a Recorrente, já em recurso Voluntário, que a divergência entre os valores reconhecidos pela Turma Julgadora e aqueles informados pela Recorrente, decorreria, da incorreta desconsideração, pela Turma Julgadora, de retenções referentes aos dois primeiros trimestres do ano-calendário de 1999.

Ou seja, a recorrente confirma que as retenções cujo crédito foi negado não se referiam ao terceiro trimestre de 1999. Mas, o § 4º, III, do art. 2º da lei 9.430/96 prescreve que para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica **poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda pago ou retido na fonte**, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real do período. Ou seja, não poderia haver, a princípio, dedução de retenção de período diverso.

Além disso, a condição prevista na legislação para que o IRRF seja considerado no cômputo de pagamento a maior de IRPJ, prevista no mesmo inciso III, do § 4º, do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, é de que para que o IRRF possa ser considerado na determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado é necessário que **as receitas correspondentes tenham sido computadas na determinação do lucro real**, isto é, oferecidas à tributação do IRPJ *verbis*:

Lei nº 9.430/1996:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

.....
§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

*§4º Para efeito de determinação do **saldo de imposto a pagar ou a ser compensado**, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

.....
III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Se as retenções foram efetuadas pelas fonte pagadoras nos dois primeiros trimestres de 1999, poder-se-ia inferir que as receitas tenham sido tributadas nestes trimestres, e não no terceiro trimestre.

Na Manifestação de Inconformidade e no Recurso Voluntário a recorrente não faz qualquer afirmação neste sentido ou comprovação quanto ao período em que as receitas referentes as retenções que pretende compensar foram tributadas, limitando-se à colar os comprovantes de retenção.

Adicione-se que este CARF tem decidido (Acórdão n.º 110200.438 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária) que, em razão da adoção do regime de competência para o reconhecimento das receitas financeiras, pode haver descompasso temporal entre a tributação das mesmas pelo imposto de renda ao final do respectivo período de apuração, e a efetiva retenção do imposto na fonte, circunstância esta que não invalida a plena dedução do imposto de renda retido no período de apuração em que ocorrer a retenção, entretanto, é necessário que seja feita a prova, com elementos da escrituração comercial e fiscal da requerente, de que as receitas foram de fato oferecidas à tributação em períodos anteriores.

Mas a Recorrente não alega que seja este o caso. E nem faz prova para corroborar tal hipótese (descompasso temporal entre a tributação das receitas ao final do respectivo período de apuração, e a efetiva retenção do imposto na fonte em outro período).

Poder-se-ia requerer a aplicação do artigo 273 do RIR/99, vigente à época, que previa que:

“a inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (i) a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou (ii) a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.”

Mas há um óbice para a aplicação do artigo 273 do RIR/99, que consiste na comprovação (a cargo da requerente) do cumprimento da previsão do inciso III, do § 4º, do art. 2º da Lei n.º 9.430/1996, que prevê que para que o IRRF possa ser considerado na determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado é necessário que **as receitas correspondentes tenham sido computadas na determinação do lucro real**, isto é, oferecidas à tributação do IRPJ

Quanto ao protesto pelos Arrolamento de bens relacionados á autuação, cabe aplicar o disposto na A Súmula CARF n.º 109:

Súmula CARF n.º 109: “O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens.”

No que se refere ao pleito de não cobrança da sucessora de multas em períodos anteriores à Sucessão, cabe aplicar o disposto nas Súmulas CARF n.º 113 e 47:

Súmula CARF n.º 113

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Súmula CARF n.º 47:

Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (Súmula revogada pela [Portaria CARF n.º 72](#), de 17/10/2017).

No caso, a incorporação da Telebrasília (incorporada) pela Recorrente configurou uma reorganização societária, pois o controle efetivo da incorporada e da incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico e o negócio jurídico objetivou, ainda, a redução de custos. Deve-se, portanto, manter a exigência da multa de ofício da Recorrente, nos termos da DRJ:

INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA PRATICADA PELA INCORPORADA. AUTO DE INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA INCORPORADORA, INCLUSIVE QUANTO À MULTA PUNITIVA APLICADA

O sujeito passivo, com fulcro no art. 132 do CTN e em precedentes da jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes do MF, alegou ser incabível a exigência da multa de ofício da incorporadora (a impugnante) por infração praticada pela incorporada, uma vez que autuação ocorreu após a data de incorporação.

No caso, consta dos autos que a TELE CENTRO OESTE CELULAR PARTICIPAÇÕES S/A incorporou a a Telebrasília Celular S/A em 26/04/2002; entretanto, o sujeito passivo (incorporador), tomou ciência da auto de infração em 17/12/2004. Vale dizer, a multa foi aplicada após a data de incorporação da Telebrasília; que, nessa situação, a multa aplicada não faria parte do passivo da incorporada.

A alegação do sujeito passivo, no caso, não pode prosperar, vale dizer, não pode ser acatada.

Em matéria de responsabilidade por multa no caso de sucessão, duas questões se destacam entre tantos temas polêmicos:

- a) a primeira se relaciona com a possibilidade ou não de o sucessor ser responsabilizado por penalidades vinculadas a infrações praticadas pelo sucedido;
- b) a segunda, de extremada importância prática, vincula-se estritamente à responsabilização tributária nos casos de reorganização societária empresarial e se conforma na aferição da possibilidade de atribuir-se responsabilidade por penalidades a pessoas jurídicas que, apesar de fusionadas, incorporadas, transformadas ou cindidas, continuam a ser geridas pelos mesmos sócios ou pelo mesmo grupo econômico.

No primeiro caso, é pacífico que na sucessão negocial a multa aplicada antes da ocorrência do fenômeno sucessório se incorpora, como um elemento passivo, ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor. !

Na segunda situação em que a multa é aplicada, após a operação de incorporação por infração praticada pela incorporada, em nome da empresa incorporadora, é que existem controvérsias, porém admite-se a sua aplicação e exigência, nas situações abaixo.

Para Sacha Navarro Coelho, em síntese, na sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação, aquisição de fundo de comércio e estabelecimento comercial e transformação) -nestes casos -, em verdade, *inexiste sucessão real*, mas apenas *legal*. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente, sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa. Entretanto, a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa). Não faz sentido apurá-la a infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica forma! e institucionalmente diversa da que praticou a infração. Esta regra só não deve prevalecer nas hipóteses de sucessão por alteração do tipo societário, (*in* comentários ao Código Tributário Nacional, Editora Forense, 1997, p. 315). I

Na situação de que tratam os presentes autos, tem-se, em concreto, uma incorporação que configura uma reorganização societária empresarial, pois a sucessora continua a ser gerida pelos mesmos sócios ou pelo mesmo grupo econômico da sucedida.

A propósito, o Marco Aurélio Greco, também, neste tema de reorganização societária, lembra do abuso de direito "(...) Nesse contexto é que vejo a inserção da temática do abuso do direito de auto-organização no âmbito tributário. Ou seja, a possibilidade de serem identificadas situações concretas em que os atos realizados pelos particulares, embora juridicamente válidos, não serão oponíveis ao fisco quando forem fruto de um uso abusivo do direito de auto-organização que, por isso, compromete a eficácia dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia fiscal [...]". (Planejamento Fiscal e Abuso de Direito. In: Imposto de Renda - Conceitos, Princípios e Comentários. Editora Atlas, São Paulo 1996, p. 91).

í

Ainda, José Eduardo Soares de Melo ressalta que "[...] O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar tais negócios, com o

objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada poderia exigir [...]". (Curso de Direito Tributário. Editora Dialética, São Paulo, 185/186). ;

Por fim, Aliomar Baleeiro professa que "[...] Se admitirmos a interpretação literal, o alienante de estabelecimento ou fundo de comércio onerado por multas, que podem exceder de 100% em caso de dolo, fugiria ao pagamento da dívida fiscal, transmitindo todo seu cabedal a terceiro, que suportaria apenas o peso dos tributos. O CTN garante os direitos do contribuinte, mas resguarda com o mesmo rigor os privilégios do Fisco, inclusive pela solidariedade e responsabilidade de sucessores, e terceiros, que adquirem o patrimônio do sujeito passivo [...]". (citado no Acórdão do STF RE 86.613, de 20/08/76).

Quanto à jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes do MF, convém transcrever os seguintes precedentes, *verbis*: \

COFINS. PENALIDADE POR SUCESSÃO - Sucessão por incorporação da controlada pela controladora importa na inexorável assunção dos direitos e deveres da sucedida pela sucessora, j sejam passados, presentes e futuros compromissados, nos termos da lei, não cabendo a exclusão da responsabilidade se os acionistas e administradores se confundem. Recurso negado. (Acórdão 2.º CC, n.º 202-1262 de 05/12/2000).

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. (Acórdão 1.º CC n.º 108-06.408 de 20/02/2001)

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO - Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando o negócio jurídico objetiva apenas a redução de custos de empresa do mesmo grupo societário da empresa sucedida. (Acórdão n.º 202-11.845, de 22/02/2000, 2.º Conselho de Contribuintes)

Portanto, como a incorporação da Telebrasilgia pela impugnante configurou uma reorganização societária, pois o controle efetivo da incorporada e da incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico e que o negócio jurídico objetivou, ainda, a redução de custos, mantém-se a exigência da multa de ofício da impugnante.

Quanto ao pleito por diligência, a comprovação do direito de compensação de valores já pagos incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios

correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para cancelar a tributação referente ao terceiro trimestre de 1999, por aplicação da regra de decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

(Assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa