



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Recurso nº. : 143.277 - EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRF - Ano(s): 1996
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S.A. - TELERJ
Sessão de : 19 de outubro de 2005
Acórdão nº. : 104-21.051

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS - FATO GERADOR - Nos casos de pagamentos cujos beneficiários estão claramente identificados ou nos casos de simples transferências, não se caracteriza pagamento a beneficiário não identificado, sendo incabível a exigência de imposto de renda exclusivamente na fonte, nos termos do art. 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

TRIBUTO - TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA EM SOCIEDADE DE DIREITO PRIVADO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - Considera-se sucessora, para efeito de responsabilidade pessoal por todos os tributos devidos até a data do ato pela sociedade de economia mista, a sociedade de direito privado que resultar desta transformação, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas transformadas.

PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU PAGAMENTO EFETUADO SEM COMPROVAÇÃO DA OPERAÇÃO OU CAUSA - LEI Nº 8.981, DE 1995, ART. 61 - CARACTERIZAÇÃO - A pessoa jurídica que efetuar pagamento a beneficiário não identificado ou não comprovar a operação ou a causa do pagamento efetuado ou recurso entregue a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, bem como não comprovar o pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos ou mercadorias ou a utilização dos serviços referidos em documentos emitidos por pessoa jurídica considerada ou declarada inapta, sujeitar-se-á à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, a título de pagamento a beneficiário não identificado e/ou pagamento a beneficiário sem causa. O ato de realizar o pagamento é pressuposto material para a ocorrência da incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, conforme o disposto no artigo 61, da Lei nº 8.981, de 1995.

MEIOS DE PROVA - A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador (arts. 131 e 332 do C. P. C. e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972). gel

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei.

MULTA DE OFÍCIO - TRANSFORMAÇÃO - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - A empresa resultante da transformação não responde pelo pagamento da multa de ofício aplicada à transformada, em autuação concretizada em data posterior à da transformação. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa.

Preliminar rejeitada.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e por TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S.A. - TELERJ.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir a multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 1. 1 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, MEIGAN SACK RODRIGUES, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR e REMIS ALMEIDA ESTOL. *gel*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Recurso nº. : 143.277
Recorrentes : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I e TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S.A. - TELERJ

RELATÓRIO

O Presidente da Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ recorre de ofício, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, da decisão de fls. 1949/1971, que deu provimento parcial à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente, em parte, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 04/14.

Da mesma forma, a autuada, TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S.A. - TELERJ, contribuinte inscrita no CNPJ nº 33.000.118/0001-79, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro, Estado do Rio de Janeiro, à Avenida Presidente Vargas nº 2.560 - Bairro Centro, jurisdicionada a DRF no Rio de Janeiro - RJ, inconformada, em parte, com a decisão de primeira instância de fls. 1949/1971, prolatada pela Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 2003/2013.

Contra a contribuinte foi lavrado, em 09/08/00, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte Sobre Pagamentos a Beneficiário não Identificado de fls. 04/14, com ciência em 09/08/00, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 170.397.366,15 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculados sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos no ano de 1996.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora constatou falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiário não identificado. Infração capitulada no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, atuante, esclarece, ainda, através do Termo de Constatação Fiscal de fls. 15/26, entre outros, os seguintes aspectos:

- que pelo relato apresentado constata-se que o contribuinte não tem ou não quis apresentar os documentos necessários à verificação, por parte da fiscalização, que viessem a embasar os seus lançamentos contábeis e/ou fiscais dando sustentação, assim, a apuração do Imposto de Renda referente ao ano-calendário sob exame (1996);

- que as tentativas efetuadas pela fiscalização na busca dos elementos necessários ao exame jamais foram atendidas plenamente pelo contribuinte, portanto, o lançamento efetuado tem respaldo legal e jurisprudencial;

- que frustradas as tentativas de exame fiscal, passamos a descrever as irregularidades cometidas e que são objetos de Autos de Infração do Imposto de renda Pessoa Jurídica e seus reflexos e Imposto de Renda na Fonte;

- que a empresa contabilizou diversos pagamentos na conta 111.21 - Conta Movimento, que por diversos Termos de Intimação e Reintimação já anteriormente mencionados e, por não terem sido atendidos fica caracterizado pagamentos a beneficiário não identificado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Em sua peça impugnatória de fls. 168/228, instruída pelos documentos de fls. 230/1.770, apresentada, tempestivamente, em 08/09/00, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que segundo o teor das intimações contidas na autuação, bem como especialmente no Termo de Constatação Fiscal que integra o procedimento instaurado, é possível verificar que as conclusões assumidas pelo fiscal autuante partem, data vênua, do falso pressuposto de que a impugnante teria deliberadamente deixado de atender a Termos de Intimações relacionados à apresentação de documentos diversos, entre os quais livros comerciais e fiscais; arquivos em meio magnético referentes a lançamentos contábeis contidos nos referidos livros, além de contratos firmados pela empresa;

- que em realidade, como restará adiante demonstrado, ao contrário do que é apresentado através dos Termos de Intimação mencionados na ação fiscal, a impugnante atendeu a diversas exigências do fiscal, tendo não apenas informado a fiscalização a respeito das solicitações contidas nas aludidas intimações, mas também apresentado uma série de documentos justificadores dos registros contábeis questionados. Tanto assim é que a autoridade autuante, por exemplo, glosou exclusões efetuadas pela impugnante, o que não seria possível sem que conhecesse o teor do Livro de Apuração do Lucro real - LALUR;

- que assim, embora tenha sido afirmado que a impugnante deixou de apresentar seus livros comerciais e fiscais, resta evidenciada a inveracidade dessa alegação. Corroborando tal assertiva, é de notar-se que a autoridade autuante elencou em seu relato vários contratos de prestação de serviços celebrados pela impugnante, o que, por óbvias razões, só foi possível em virtude do irrestrito acesso que lhe foi propiciado a esses documentos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

- que assim, não prospera a afirmação aduzida pela autoridade autuante no sentido de "que o contribuinte não tem ou não quis apresentar os documentos necessários à verificação, por parte da fiscalização, que viessem a embasar os seus lançamentos contábeis e/ou fiscais dando sustentação, assim, à apuração do imposto de renda referente ao ano-calendário sob exame, 1996, constante da Declaração - DIPJ por ele apresentada";

- que da imputação indevida e injusta de supostas infrações relacionadas a fatos anteriores à privatização do sistema Telebrás, como se sabe, a impugnante é hoje, e desde a ultimação do processo de privatização ocorrido em 29/07/98, uma companhia privada operadora de telefonia fixa, que atua sob o regime de concessão pública;

- que antes dessa data, porém, essa mesma empresa encontrava-se sob controle direto da União Federal, integrando, em seu ramo de atuação, o denominado "Sistema Telebrás", do Governo Federal;

- que para os propósitos da presente defesa, é importante também assinalar que, no período objeto da presente autuação, vigia o regime de estatização do sistema de telefonia, de modo que as atividades então exercidas pela impugnante sujeitavam-se às regras previstas na Lei nº 4.117, de 1962. Segundo essa lei, competia à União Federal, diretamente: (I) explorar e manter os chamados "serviços dos troncos", que integravam o então denominado Sistema Nacional de Telecomunicações, assim como os serviços públicos de telefones interestaduais, e (II) fiscalizar os serviços de telecomunicações por ela concedidos, autorizados ou permitidos, tudo conforme se depreende do teor do art. 10 do aludido diploma legal;

- que nesse contexto, é oportuno aduzir que, por força do previsto na Lei nº 5.792, de 11/07/72, foi criada a Telecomunicações Brasileiras S.A. - TELEBRAS, vinculada ao Ministério das Comunicações, com a finalidade de suprir deficiências da telefonia urbana

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

brasileira, tendo-lhe sido atribuída à função de planejar, implantar e operar o aludido Sistema Nacional de Telecomunicações;

- que é assinalável, ainda, que foi através da TELEBRÁS que se instituíram, em cada Estado da Federação, as "empresas-polo" operadoras de telefonia (TELERJ, TELESP, TELEMIG, entre outras). Essas empresas, por sua vez, ficaram sujeitas ao cumprimento de medidas uniformes de coordenação e de assistência administrativa e técnica editadas pela TELEBRÁS, inclusive e em especial no tocante a contabilização de suas operações;

- que, dessa forma, é lícito afirmar que todas as normas e determinações ditadas pelas TELEBRÁS antes da privatização do sistema, inclusive no ano de 1996, a que se reporta a presente autuação, eram embasadas em regulamentos e portarias ministeriais que compunham a normatividade do setor. Bem por isso, sua observância era absolutamente obrigatória para a impugnante, que, além de tudo, sujeitava-se a um regime próprio de auditoria, segundo os citados critérios regulamentares estabelecidos uniformemente para o todo Sistema Nacional de Telecomunicações;

- que nesse contexto, é no mínimo surpreendente que, somente agora, após o advento da privatização do Sistema Telebrás, a Administração Tributária Federal adotado a iniciativa de exercer o controle da legalidade das obrigações tributárias referentes a período ao qual a empresa estava ainda sob o controle e responsabilidade da própria União Federal;

-que, com efeito, o mais coerente e justo seria exercer essa fiscalização antes de ultimado o processo de alienação do controle das empresas para a iniciativa privada. Na égide do regime estatal é que deveria a Administração Tributária ter questionado todas as evasões, omissões ou infrações formais eventualmente ocorrentes, e, sendo o

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

caso, impugnar os próprios procedimentos contábeis á época adotados pelas empresas do sistema - inclusive a impugnante -, com base nas regras ditadas, como visto, pela TELEBRÁS;

- que noutra assentada, é decisivo assinalar, como dito, que a impugnante foi privatizada em julho de 1998, sendo certo afirmar que o preço pago, pelo Consórcio vencedor, correspondeu ao preço que avaliação técnica contábil realizada pelos auditores contratados pelo Governo Federal;

- que assim é que o Consórcio adquirente da impugnante não poderia, na qualidade de licitante, ter conhecimento da astronômica exação pretendida pela Secretaria da Receita federal, quando da efetivação e pagamento de seu lance vencedor. No entanto, o mesmo não se poderá dizer da União Federal, na qualidade, ao mesmo tempo, de acionista controlador, vendedor e poder tributante fiscalizador;

- que é de notar-se que a ora impugnante, em 1996, recolhia suas obrigações tributárias relativas ao IRPJ na forma das orientações aprovadas e impostas por seu acionista controlador, isto é, a União Federal;

- que, com efeito, na medida em que a impugnante, em 1996, ainda, se encontrava sob controle direto da União Federal, integrando, sem seu ramo de atuação, o denominado "Sistema Telebrás", é absolutamente correto afirmar que sua prestação de contas de 1996, a qual estava obrigada a realizar por força do art. 70 da Constituição Federal de 1988, foi devidamente julgada, inspecionada, auditada e aprovada pelo TCU;

- que segundo os termos contidos na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, a Fiscalização autuou a impugnante pela realização de pagamentos a terceiros não

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

identificados, sem proceder à retenção do IRRF, entendendo violado o art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995;

- que os lançamentos contábeis constantes da relação em anexo, embora não tenham sido objeto de detalhamento exposto, em razão do volume de documentos necessários à comprovação de procedência dos mesmos, não implicam em qualquer infração à legislação tributária. Isto porque, mais uma vez, as respectivas glosas foram efetuadas aleatória, sem qualquer critério jurídico, o que as tornam totalmente improcedentes, seja por violação do Princípio da legalidade, seja por violação do Princípio da Verdade Material, como já amplamente exposto;

- que, desse modo, em relação a esses lançamentos a impugnante, desde logo, protesta pela realização de indispensável diligência, a fim de constatar a existência da aludida documentação que justifica os procedimentos adotados pela impugnante;

- que, em face de todo exposto, esperar-se firmemente sejam reconhecidos os defeitos e nulidades constantes da presentemente impugnada autuação fiscal, acima apontados e comentados, que prejudicam, irremediavelmente, o exercício do direito de defesa pela impugnante, e comprometem a validade de tal autuação. Por tal razão, impõe-se seja o auto de infração declarado nulo, como medida de direito, determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção, em parte, do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

- que primeiramente cabe observar que, de acordo com o Código Tributário Nacional, artigos 129 e 133, o sucessor responde pelos tributos devidos, sejam créditos tributários definitivamente constituídos, ou em curso de constituição, ou constituídos posteriormente. Não procede, portanto, a alegação de que a fiscalização deveria ter ocorrido na égide do regime estatal, antes do processo de alienação do controle para a iniciativa privada, não podendo ser agora imputada uma dívida referente a um período em que a empresa encontrava-se submetida à fiscalização da Telebrás;

- que no julgamento administrativo realizado pelas Delegacias de Receita Federal de Julgamento deve ser examinada a legalidade de exigência de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, não sendo este o foro para o exame das seguintes questões levantadas pelo interessado: se tivesse conhecimento da exação, o preço de avaliação teria sido inferior ao que foi pago; houve violação ao princípio contratual da boa-fé-objetiva; se admitida a não responsabilidade da União pelos débitos ora impugnados, haverá enriquecimento sem causa. Deixo, então, de apreciar tais matérias;

- que o lançamento foi efetuado com observância dos requisitos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não se configurando qualquer violação ao que o mencionado diploma legal dispõe e, tampouco, aos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

- que não houve, também, preterição do direito de defesa, uma vez que o interessado foi regularmente intimado, tendo recebido cópia dos autos de infração, onde as infrações que lhe foram imputadas encontram-se descritas e capituladas, com demonstrativo dos valores lançados, sendo assegurado ao interessado o prazo para defesa previsto em lei. Houve, ainda, conversão do julgamento em diligência, para que fossem prestados esclarecimentos adicionais e produzidas provas. Em face da diligência, foi apresentada a informação de fls. 1779/1784, onde a fiscalização considerou comprovada parte do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

lançamento, apresentando tabela discriminando os valores comprovados e indicando as páginas onde se encontram os documentos que foram aceitos; foram, também, discriminados os valores não comprovados, com justificativa para a permanência do lançamento. Além disso, a petição requerendo cópia dos autos e prorrogação de prazo para manifestação foi deferida. O interessado recebeu as cópias solicitadas. Solicitou, ainda, nova prorrogação de prazo para aditamento da impugnação, também concedida;

- que a alegação de que, ao contrário do afirmado pela fiscalização, atendeu a diversas exigências, tanto assim que, por exemplo, foram glosadas exclusões efetuadas, o que não seria possível se a fiscalização não conhecesse o teor do Livro de Apuração do Lucro Real, só seria relevante se da afirmação da fiscalização tivesse resultado agravamento da multa por falta de atendimento a intimações, o que não é o caso;

- que a perícia se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela mera juntada de documentos. Foi, então, deferido p pedido de diligência, por não se tratar de caso para perícia;

- que ao contrário do alegado pelo interessado, verifica-se que, na informação de fls. 1779/1784, a fiscalização discriminou os valores não comprovados e apresentou justificativa para a permanência do lançamento. Os novos fatos e documentos apresentados no aditamento devem ser apreciados no julgamento. Não cabe, então, a realização de nova diligência, requerida no aditamento à impugnação;

- que a fiscalização efetuou o lançamento por ter o interessado deixado de comprovar alguns pagamentos contabilizados na Conta Movimento e, também, por ter deixado de comprovar a contabilização de alguns valores a débito de diversas contas do Passivo;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

- que o interessado, na impugnação de fls. 168/228, alegou que estava juntando parte da documentação, sendo os demais documentos colocados à disposição do fisco. O julgamento foi, então, convertido em diligência (fls. 1009/1010);

- que a fiscalização, conforme informação de fls. 1779/1784, após ter examinado toda a documentação que lhe foi apresentada, considerou comprovada parte do lançamento, apresentando tabela discriminando os valores comprovados e indicando as páginas onde se encontram os documentos que foram aceitos. Assim, tratando-se de questão de prova, o montante comprovado através da diligência (fls. 1779/1782) deve, desde logo, ser excluído do lançamento;

- que na informação de fls. 1779/1784 foram, também, discriminados os valores não comprovados, com justificativa para a permanência do lançamento. A fiscalização afirmou que, mesmo após a realização de diligência, os valores do demonstrativo de fls. 1782/1784 restaram não comprovados, por não ter o interessado apresentado qualquer comprovante, ou por não ter apresentado documento hábil para comprovar o alegado, como constante da coluna histórico do citado demonstrativo;

- que a base tributável no auto de infração foi de R\$ 186.030.859,00. A fiscalização considerou que não restou comprovado, após a diligência, apenas o montante de R\$ 15.269.113,12;

- que à fl.1797, o interessado noticia sua opção de inclusão de parte do crédito tributário discutido nos presentes autos, identificada no demonstrativo de fl. 1798, no parcelamento previsto na Lei nº 10.684, de 2003, razão pela qual desiste da impugnação referente a esta parte. Os valores do demonstrativo de fl. 1798 representam parte da matéria não comprovada constante do demonstrativo de fls. 1782/1784. Deste modo, este montante

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

tornou-se matéria não litigiosa. O lançamento consolida-se administrativamente no que se refere à matéria não litigiosa;

- que cabe ao interessado o ônus da prova dos valores constantes de seus registros contábeis. Somente a apresentação de prova documental pode elidir o lançamento;

- que deste modo, em relação aos valores que restaram não comprovados (que incluem os valores objeto do pedido de desistência da impugnação), o lançamento deve ser mantido.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada nas seguintes ementas:

"Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 17/01/1996 a 31/12/1996

Ementa: DESISTÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO.

O lançamento consolida-se administrativamente no que se refere à matéria não litigiosa, considerada como tal a que foi objeto de pedido de desistência.

BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO.

Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado ou, ainda, os pagamentos efetuados e os recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não comprovada a operação ou a sua causa. O montante comprovado deve ser excluído do lançamento.

Lançamento Procedente em Parte."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Deste ato, a Presidência da Terceira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro - RJ, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997.

Da mesma forma, cientificada da decisão de Primeira Instância, em 30/07/04, conforme Termo constante às fls. 1996/1998, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (30/08/04), o recurso voluntário de fls. 2003/2013, instruído com os documentos de fls. 2014/2038 no qual demonstra irresignação parcial contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que da ilegitimidade passiva, já que os eventuais encargos fiscais decorrentes de atos praticados antes da privatização da TELERJ são de responsabilidade única e exclusiva da própria União Federal, não sendo possível a sua cobrança da ora recorrente;

- que não há diferença de IRRF devido, já que embora a decisão recorrida tenha cancelado a autuação fiscal em relação a várias operações, entendeu por bem mantê-la quanto àquelas objeto de pagamento no âmbito do PAES e as outras quatro (sendo apenas estas últimas objeto do presente recurso). Ocorre que, tal qual reconhecido em relação às demais operações, há de ser declarada a absoluta regularidade das quatro remanescentes, que não implicaram, em absoluto, débitos de IRRF;

- que tendo sido regularmente contabilizadas as operações, não poderia a fiscalização, sem qualquer prova ou mesmo indício de que tivessem sido praticadas operações de natureza distinta daquelas registradas, desconsiderar tais registros contábeis

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

e imputar - repita-se, sem fundamento em qualquer fato concreto - a prática de supostos pagamentos a beneficiários não identificados, sem retenção de IRRF;

- que no que respeita ao lançamento no valor de R\$ 610.860,23, de 31/03/96, trata-se de pagamento efetuado à EMBRATEL, não sujeito à retenção de imposto de renda na fonte e lançado justamente na conta atinente a "Tráfego Mútuo Normal - Empresa do Sistema TELEBRÁS", como se verifica do já referido Plano de Contas-Padrão para Serviços Públicos de Telecomunicações;

- que conforme se verifica dos documentos anexos, tal montante integrou o valor total R\$ 13.249.772,79 constante do DEFAT encaminhado pela EMBRATEL em 19/03/96, relativo ao acerto de contas do mês de março de 1996 e objeto da Autorização para Pagamento, tendo sido regularmente adimplido pela então TELERJ. O valor de R\$ 610.860,23, atinente ao específico registro contábil em questão, refere-se à somatória dos itens nºs 06 e 11 do referido DEFAT (Aluguel de Circuito Especializado de Voz: R\$ 471.188,75 + 11/Facilidades Interurbanas: R\$ 139.671,48), lançado na conta a eles aplicável;

- que já os outros três lançamentos deram-se apenas a título de ajustes contábeis, desvinculados de quaisquer movimentações financeiras, débito de valores em conta bancárias de titularidade da então TELERJ ou pagamentos a quem quer que seja;

- que, com efeito, o lançamento de R\$ 406.668,58, de 30/06/96, refere-se à mera correção da conta de registro do respectivo montante no passivo da empresa. Assim, o valor de R\$ 406.668,58 foi objeto de ajuste entre as contas 211.24.130 (despesa) e 211.41.212 (juros e outros). Ou seja, o lançamento na conta 211.24.130, que fundamentou a exigência fiscal de IRRF, não implicou saída ou movimentação de recursos (e, portanto, muito menos qualquer pagamento a quem quer que seja);

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

- que os lançamentos de R\$ 3.976.312,52, de 31/10/96 e de R\$ 2.584.986,54, de 30/12/96, de seu turno, referem-se aos ajustes dos respectivos montantes na contabilidade, tendo transitado entre as contas 112.11.113.400 (serviços de telecomunicações/empresas do sistema Telebrás/DETRAF) e 211.21.211.140 (empresas do sistema Telebrás/avisos de lançamento a pagar/DETRAF). Assim, tais valores foram apenas transferidos do "contas a receber" para o "contas a pagar", igualmente sem movimentação financeira efetiva, nestas operações específicas;

- que por último, ainda que venha a ser eventualmente mantida a exigência fiscal questionada, o que se admite por amor à argumentação, quando menos deverá ser cancelada a multa imposta na autuação fiscal;

- que cabe recordar, outrossim, que a multa na tem finalidade arrecadatória, mas sim repressora de condutas contrárias aos interesses da sociedade e educativa, a fim de que tais condutas condenáveis não se repitam. Dessa forma, falece razão a eventuais argumentos de a não abrangência - da responsabilidade por sucessão - às multas devidas pela sociedade incorporada contrariaria o interesse da Administração Fiscal, já que um crédito deixaria de ser recolhido. O interesse da Administração, ao impor e cobrar uma multa deve ser somente o de manutenção da ordem jurídica. Dessa forma, se o infrator não mais existe, não há mais como, por que e a quem punir;

- que o absurdo da interpretação contrária seria o mesmo que punir um herdeiro, pessoa física, por uma infração cometida pela pessoa falecida, tão-somente porque aquele herdou os bens dessa. Ninguém pode ser punido por algo que não cometeu.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

- RECURSO DE OFÍCIO -

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos se constata que a decisão de Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, em parte, determinando o cancelamento dos créditos tributários constituídos relativo à infração sobre a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados, sob o entendimento de que nos casos de pagamentos cujos beneficiários estão claramente identificados ou não se tratam de pagamentos e, sim, de transferências não caracteriza pagamentos a beneficiários não identificados, previsto no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Só posso acompanhar a decisão de Primeira Instância, já que nos casos de pagamentos cujos beneficiários estão claramente identificados ou nos casos em que não se tratam de pagamentos e, sim, de simples transferências, não caracteriza pagamento a beneficiário não identificado, sendo incabível a exigência de imposto de renda exclusivamente na fonte, nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Nota-se, que a autoridade julgadora de Primeira Instância teve a cautela de transformar, inicialmente, o julgamento em diligência para que fossem sanadas dúvidas a respeito do material apresentado pela interessada, cujo relatório conclusivo encontra-se às fls. 1779/1784, em que o próprio autuante reconheceu como comprovados os valores questionados no Recurso de Ofício, razão pela qual não vejo a necessidade de tecer maiores comentários sobre o assunto.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

- RECURSO VOLUNTÁRIO -

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

A presente discussão restringe-se a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, à falta de retenção e recolhimento de imposto de renda na fonte, que conforme a peça acusatória, a autuada, como responsável legal, deveria ter retido e recolhido quando efetuou os pagamentos a beneficiário não identificado.

Em sua defesa a suplicante apresenta preliminar de ilegitimidade passiva baseado no argumento de que a TELERJ passou a ser empresa de natureza privada apenas

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

em 29/07/98, quando do término do processo de privatização. Até então, encontrava-se sob o controle único e exclusivo da União Federal.

No tocante ao pólo passivo da relação jurídico-tributária, o Código Tributário Nacional é o diploma legal adequado para tratar das respectivas normas gerais, *ex vi* do artigo 146, III, a, da Carta Magna. O CTN, no seu artigo 121, coloca duas espécies de pessoas como sujeito passivo: o contribuinte e o responsável. O contribuinte é aquele que realiza a hipótese de incidência abstrata da lei, concretizando e transmudando o evento da realidade factual em fato gerador de tributo e aufere o respectivo benefício econômico. Já o responsável, é o terceiro eleito pela lei que, sem participar diretamente da concretização do fato gerador, a ele se encontra vinculado. A inclusão e escolha do responsável como sujeito passivo obedece a razões de conveniência e oportunidade colocadas na norma tributária.

A responsabilidade tributária por sucessão caracteriza-se pela transferência da obrigação do devedor (contribuinte ou responsável) para terceira pessoa, em razão da ocorrência do respectivo evento.

É sabido, que os sujeitos de direito intervenientes na relação jurídica são denominados sujeito ativo, aquele detentor do poder de exigir determinada conduta prevista na norma, e sujeito passivo, o obrigado à referida conduta em função de sua participação no fato jurídico tributário, ou por estar expressamente indicado na lei sob essa condição.

A responsabilidade dos sucessores está tratada nos arts. 129 a 133 do CTN. Tal responsabilidade surge em virtude do desaparecimento do devedor originário, quer seja o anterior proprietário do bem ou a pessoa jurídica que precedentemente explorava a atividade econômica.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

A responsabilidade da pessoa jurídica que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outras, pelos tributos devidos até a data do evento pelas pessoas jurídicas fundidas, transformadas ou incorporadas, está disciplinada no art. 132 do CTN, estendendo o parágrafo único igual tratamento às pessoas jurídicas extintas quando a exploração da respectiva atividade seja continuada.

Não há dúvidas, que a TELEBRÁS, era uma sociedade de economia mista controlada pela União, ou seja, a TELEBRÁS era a holding que controlava as operadoras de telefonia, onde a suplicante estava incluída.

Como também é claro nos autos, que no ano de 1998, a TELEBRÁS sofreu um processo de cisão, mediante a constituição de 12 companhias holdings. Sendo que uma dessas holdings foi a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S. A., onde estava incluída a TELERJ.

Nota-se que Tele Norte Leste Participações S. A., controlava um conjunto de 16 empresas operadoras de telefonia fixa no Leste, Nordeste e Norte do Brasil, detendo participação no capital social, sendo que controlava 70,70% do capital social da Telecomunicações do Rio de Janeiro S. A.

Da análise dos autos, constata-se que a empresa Telecomunicações do Rio de Janeiro S. A. - CGC/CNPJ sob o nº 33.000118/0001-79, já existia no ano de 1996, ou seja, é a mesma Pessoa Jurídica com o mesmo CNPJ, o que era diferente a época (1996) era a composição societária e o controle acionário (União Federal).

Disso tudo, a única conclusão óbvia que se extrai é que no ano de 1996, período da autuação, o controle acionário era da União e que este controle a União vendeu, no ano de 1998, para uma empresa privada, ou seja, a única coisa que mudou na empresa

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

foi o seu controlador, o que nada muda no seu aspecto tributário. A empresa era e continua sendo a responsável pelos seus tributos e contribuições, independentemente, do seu controlador, seja ele privado ou público. O máximo que se pode dizer é que houve uma transformação de empresa de economia mista para empresa privada.

Assim, as diferenças de tributos, eventualmente apurados, enquanto não houver ocorrido à decadência, são de responsabilidade única e exclusiva da suplicante, não há como transferir essa responsabilidade tributária, só porque houve a venda do controle acionário, para a União, através da pretensa responsabilidade contratual da TELEBRÁS.

Inegavelmente, a suplicante sempre foi contribuinte, de fato e de direito, de todos os tributos e contribuições, a privatização, em termos tributários, não trouxe novidade alguma, já que, para fins tributários, as empresas públicas e as sociedades de economia mista são tratadas de forma isonômica com as demais empresas não governamentais. Isso quer dizer que as suas receitas serão computadas na apuração do lucro real, ainda que originárias da prestação de serviços públicos. Além do mais, as empresas públicas são dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sujeitando-se às normas de direito tributário aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

Exemplificando, as empresas públicas como a Casa da Moeda do Brasil, Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais - CPRM, Serviço Federal de Processamento de Dados ou Caixa Econômica Federal e as sociedades de economia mista como o Banco do Brasil S.A., Hospital Cristo Redentor S. A., Hospital Fêmeina S. A., Hospital Nossa Senhora da Conceição, Petróleo Brasileiro S. A. (PETROBRAS) ou Centrais Elétricas Brasileiras S. A. (ELETROBRAS), são empresas que estão sujeito às normas gerais do direito tributário aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Diz o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999:

“CONTRIBUINTES

Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto:

(...).

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas.”

Ora, com a devida vênia, a arguição levantada pela suplicante não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-lo, visto serem aplicáveis ao sucessor às obrigações tributárias, em conformidade com o estabelecido nos artigos 132 do CTN e 5º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, bem como consoante a melhor doutrina e jurisprudência.

Os dispositivos legais estabelecem de forma inquestionável que com a transformação a responsabilidade é “por sucessão” e as sociedades resultantes de transformação têm a “responsabilidade dos sucessores” e não “responsabilidade própria”.

Vejamos os seus textos:

“CTN - SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Decreto-lei nº 1.598, de 1977 - SEÇÃO II - Responsáveis por Sucessão

Art. 5.º Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;"

Diz, ainda a Lei nº 6.404, de 1976:

"Art. 220. A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.

Como se vê a transformação é a mudança de forma societária. É a operação pela qual uma sociedade passa, sem dissolução e liquidação, de um tipo para outro. Exemplificando, deixa de ser anônima e passa a ser limitada, ou deixa de ser limitada e passa a ser anônima, ou em nome coletivo, ou de capital e indústria, ou outro tipo societário qualquer. A rigor, não há, neste caso, uma sucessão. A pessoa jurídica continua sendo a mesma, apenas adotando nova forma jurídica.

Ora, o artigo 132 do CTN prescreve a responsabilidade por sucessão das pessoas jurídicas em caso mudanças na sua estrutura jurídica, especialmente, fusão, transformação ou incorporação. Em todas as hipóteses, a sucessora passa a responder pelos tributos devidos pela sucedida até a data do ato que culminou na transmissão.

Não procede, portanto, a alegação de que a fiscalização deveria ter ocorrido na égide do regime estatal, antes do processo de alienação do controle para a iniciativa privada, não podendo ser agora imputada uma dívida referente a um período em que a empresa encontrava-se submetida à fiscalização da Telebrás.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Nesse contexto, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva e passo ao exame do mérito.

Quanto ao mérito, entendo que se faz necessário, em primeiro lugar, relacionar as questões de fato constatadas durante a análise dos autos do processo em discussão, para tanto se nota que a infração lançada foi falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos a beneficiário não identificado, ou seja, sendo intimada a contribuinte não apresentou identificação dos reais beneficiários dos pagamentos questionados. Infração capitulada no artigo 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

Como se vê do relatório, a discussão que resta nesta fase do litígio se refere aos seguintes fatos geradores: 31/03/96 - R\$ 610.860,23; 30/06/96 - R\$ 406.668,58; 31/10/96 - R\$ 3.976.312,52; e 30/12/96 - R\$ 2.584.986,54.

Sobre estes fatos geradores a suplicante manifestou-se da seguinte forma:

1 - no que respeita ao lançamento no valor de R\$ 610.860,23, de 31/03/96, trata-se de pagamento efetuado à EMBRATEL, não sujeito à retenção de imposto de renda na fonte e lançado justamente na conta atinente a "Tráfego Mútuo Normal - Empresa do Sistema TELEBRÁS", como se verifica do já referido Plano de Contas-Padrão para Serviços Públicos de Telecomunicações;

2 - conforme se verifica dos documentos anexos, tal montante integrou o valor total R\$ 13.249.772,79 constante do DEFAT encaminhado pela EMBRATEL em 19/03/96, relativo ao acerto de contas do mês de março de 1996 e objeto da Autorização para Pagamento, tendo sido regularmente adimplido pela então TELERJ. O valor de R\$ 610.860,23, atinente ao específico registro contábil em questão, refere-se à somatória dos itens nºs 06 e 11 do referido DEFAT (Aluguel de Circuito Especializado de Voz: R\$

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

471.188,75 + 11/Facilidades Interurbanas: R\$ 139.671,48), lançado na conta a eles aplicável;

3 - já os outros três lançamentos deram-se apenas a título de ajustes contábeis, desvinculados de quaisquer movimentações financeiras, débito de valores em contas bancárias de titularidade da então TELERJ ou pagamentos a quem quer que seja;

5 - com efeito, o lançamento de R\$ 406.668,58, de 30/06/96, refere-se à mera correção da conta de registro do respectivo montante no passivo da empresa. Assim, o valor de R\$ 406.668,58 foi objeto de ajuste entre as contas 211.24.130 (despesa) e 211.41.212 (juros e outros). Ou seja, o lançamento na conta 211.24.130, que fundamentou a exigência fiscal de IRRF, não implicou saída ou movimentação de recursos (e, portanto, muito menos qualquer pagamento a quem quer que seja);

6 - os lançamentos de R\$ 3.976.312,52, de 31/10/96 e de R\$ 2.584.986,54, de 30/12/96, de seu turno, referem-se aos ajustes dos respectivos montantes na contabilidade, tendo transitado entre as contas 112.11.113.400 (serviços de telecomunicações/empresas do sistema Telebrás/DETRAF) e 211.21.211.140 (empresas do sistema Telebrás/avisos de lançamento a pagar/DETRAF). Assim, tais valores foram apenas transferidos do "contas a receber" para o "contas a pagar", igualmente sem movimentação financeira efetiva, nestas operações específicas.

Por seu turno a decisão de Primeira Instância ao analisar os argumentos da suplicante se manifestou da seguinte forma:

1 - sobre os R\$ 610.860,23, o interessado na impugnação alega que o valor lançado embora não tenha sido objeto de detalhamento expresso, é igualmente improcedente requerendo diligência, em razão do volume de documentos necessários à

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

comprovação do mesmo. Na diligência, o interessado não apresentou qualquer documento, conforme informado à fl. 1782. No aditamento à impugnação, o interessado nada alegou em relação a este lançamento, tampouco juntou qualquer documento;

2 - sobre os R\$ 406.668,58, o interessado na impugnação alega que o valor lançado embora não tenha sido objeto de detalhamento expreso, é igualmente improcedente requerendo diligência, em razão do volume de documentos necessários à comprovação do mesmo. Na diligência, o interessado não apresentou qualquer documento, conforme informado à fl. 1783. No aditamento à impugnação, o interessado nada alegou em relação a este lançamento, tampouco juntou qualquer documento;

3 - sobre os R\$ 3.976.312,52, o interessado na impugnação alega que se trata de ajuste contábil, juntando doc. 30 (fls. 928/931). Na diligência, o lançamento foi mantido por não ter sido comprovado o alegado, uma vez que o interessado só juntou cópia do Razão e Relação de Lançamento, conforme fl. 1784. No aditamento à impugnação, o interessado nada alegou em relação a este lançamento, tampouco juntou qualquer documento. Os documentos apresentados não permitem que se identifique o lançamento em causa como ajuste contábil, permanecendo, assim, não comprovada a contabilização a débito da conta de Passivo (Valores a Pagar);

4 - sobre os R\$ 2.584.986,54, o interessado na impugnação alega que se trata de ajuste contábil, juntando doc. 30 (fls. 928/931). Na diligência, o lançamento foi mantido por não ter sido comprovado o alegado, uma vez que o interessado só juntou cópia do Razão e Relação de Lançamento, conforme fl. 1784. No aditamento à impugnação, o interessado nada alegou em relação a este lançamento, tampouco juntou qualquer documento. Os documentos apresentados não permitem que se identifique o lançamento em causa como ajuste contábil, permanecendo, assim, não comprovada a contabilização a débito da conta de Passivo (Valores a Pagar).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Não tenho dúvidas, que o raciocínio utilizado pela fiscalização pode ser contestada, desde que seja feita de forma clara, demonstrando o equívoco cometido pela fiscalização. Ou seja, qualquer fato e/ou qualquer presunção utilizada pela fiscalização pode ser contestada, quando um juízo razoável de determinado fato não leva à existência do fato que se pretende provar.

A presunção é justamente essa ilação mental entre o fato indiciário e o fato que se pretende provar. O indício e a presunção são partes de um mesmo expediente probatório, são como duas faces de uma mesma moeda. Não faz sentido separá-los: primeiro provar por indícios, sem uso de qualquer presunção, a entrega de numerários aos sócios ou terceiros para, em seguida, aplicar-se à presunção. Não pode ser este o sentido da norma em exame.

Da análise dos autos, verifica-se que a suplicante não logrou comprovar por meio do necessário lastro contábil/documental que a saída recursos se destinaram a outros eventos a não ser aqueles constantes da peça acusatória. Em suma, restou provado, pela fiscalização, que a conjugação dos pagamentos efetuados com o preceito legal contido no art. 61 e parágrafos, da Lei n.º 8.981/95, atributivo de efeito àquele acontecimento, compõe o fato jurídico gerador do imposto de renda na fonte ali vislumbrado. Nestes termos, e por ser da essência daquele dispositivo, torna-se necessário à discussão sobre a necessidade ou não da identificação do beneficiário e da origem da operação, bem como do nexos causal com o emitente (comprovação da operação ou a sua causa).

Existe o princípio genérico da legalidade segundo o qual somente a lei é fonte de direito. Há, ainda, um princípio específico de legalidade que supõe a existência de lei específica para qualquer tributo possa ser cobrado do contribuinte. Não basta, portanto, existência de lei anterior, mas faz-se necessário que esta especifique em que circunstâncias

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

se há de cobrar o tributo. É o que certos tributaristas denominam de princípio da reserva da lei. O poder Público está impedido, de instituir ou aumentar tributo sem lei específica a respeito. Se ninguém é obrigado a fazer ou não fazer alguma coisa senão em virtude de lei, é obvio que o Estado não poderá impelir alguém a pagar tributo, a não ser que exista lei anterior prevendo a hipótese.

Vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do CTN como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Diz o diploma legal - Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 61 - Fica sujeito à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§ 1º A incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou sua causa, bem como à hipótese de que trata o § 2º, do art. 74, da Lei nº 8.383, de 1991.

§ 2º Considera-se vencido o imposto de renda na fonte no dia do pagamento da referida importância.

§ 3º O rendimento de que trata este artigo será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Com bem observou a relatora da decisão de Primeira Instância, a norma acima reproduzida estabelece 3 (três) hipóteses distintas de incidência do Imposto de Renda exclusivamente na fonte, a saber:

a) - Pagamentos efetuados a beneficiários não identificados - quando a Pessoa Jurídica, devidamente intimada, não logra êxito em identificar para quem efetuou o pagamento, ou se o Fisco fizer prova de que o beneficiário que a Pessoa Jurídica registrou e aponta como recebedor do pagamento, de fato, nada tenha recebido;

b) - Pagamentos sem causa - a Pessoa Jurídica não logra êxito em comprovar a efetividade da operação relacionada ao pagamento, ou se o Fisco fizer prova de sua inidoneidade, ou seja, de que a operação não se realizou. No caso de pagamentos efetivos de operações inexistentes, lastreados em documentação inidônea, além do lançamento do IRF, é cabível a glosa dos custos/despesas, tratando-se de Pessoa Jurídica optante pelo lucro real;

c) - Concessão de benefícios indiretos de que tratam o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991 - se o valor correspondente ao benefício for tratado como remuneração dos beneficiários para fins de incidência do imposto de renda.

Em relação às hipóteses "a" e "b" cabe ao fisco, antes de qualquer coisa, assegurar-se de que os pagamentos foram realizados, pois o fato gerador ocorre justamente pela percepção desses valores pelos beneficiários. A ocorrência do pagamento deve estar provada. Todavia, essa prova pode ser feita com a própria contabilidade da empresa. Nesse caso, se houver erro nos registros contábeis, o ônus da prova é do interessado.

No que tange ao item "c", cabe ao fisco fazer prova da ocorrência dos benefícios indiretos.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Como frisou a relatora, o que está sendo tributado, exclusivamente na fonte, são os rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas. O interessado é o sujeito passivo da obrigação tributária por ter realizado o pagamento irregular. Não se trata de tributação dos recursos utilizados nos pagamentos, até porque, em princípio, o ingresso de tais recursos se deu de forma regular.

Todavia, em que pese tudo isso, data máxima vênia, entendo que ficou perfeitamente definido o fato gerador do IRF com base no artigo 61 da Lei n.º 8.981/95. Já que o seu aparente nó górdio situa-se na fronteira entre a ocorrência ou não da efetuação do pagamento dos valores lançados, pressupostos materiais para o necessário enquadramento naquele tipo legal. Nos autos, restou devidamente comprovado que os pagamentos existiram e a autuada não justificou para quem ou a operação ou causa destes valores pagos.

Não explicou a suplicante, de forma convincente, o beneficiário de tais pagamentos, apresenta somente alegações lastreados por documentos contábeis que não demonstram de forma clara o acontecido, que por si só, não são suficientes para justificar qualquer dúvida quanto à efetividade da infração que lhe é imputada, uma vez se tratarem de meras alegações sem a juntada de qualquer comprovante convincente que as alicercem.

Da mesma forma, é improcedente e sem qualquer fundamento o seu entendimento que o fisco se apegou somente a aspectos formais do lançamento.

Ao contrário de suas alegações, exatamente no que competia à empresa é que o fisco encontrou irregularidades, pois os documentos que lhe foram apresentados são inidôneos e não hábeis para lastrear os registros contábeis efetuados, e isso é fruto das irregularidades e inexistência dos aduzidos fornecedores de serviços e mercadorias.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

É fato que o direito processual consagrou o princípio de que a prova incumbe a quem afirma. Porém, é igualmente sabido que não se pode apresentar prova incontestada de fato negativo, como por exemplo, no caso da lide, que os pagamentos não existiram. Nesses casos admite-se que a prova se faça por meios dos lançamentos contábeis existentes, cabendo à parte demandada a contraprova de que os pagamentos efetuados se destinaram a beneficiário identificado, comprovando a respectiva operação e causa.

É remansoso nos autos que houve a realização dos pagamentos. Entretanto, se a suplicante não trouxe aos autos documentação comprobatória que os pagamentos se destinaram a beneficiário identificado, indicando a causa e comprovando a operação, está evidente, que os recursos foram repassados para alguém não identificado ou quando identificado não ficou comprovada a operação ou a sua causa.

Ora, só no fato de não haver a identificação de quais são os beneficiários dos recursos providos pela suplicante, e se houve a identificação e não restando comprovada a operação ou a sua causa, já estariam caracterizadas com perfeição as hipóteses previstas no artigo 61, da Lei nº 8.981/95.

No presente caso, não existem comprovantes indicando como beneficiário a pessoa indicada na contabilidade, quando existiam não ficou comprovada a operação ou causa dos pagamentos realizados, razão pela qual a fiscalização considerou ilícito os procedimentos, porque, entendia que estes revelavam a intenção clara da recorrente em omitir a verdadeira intenção do repasse dos recursos.

É de se esclarecer, que é cristalino que os pressupostos de incidência são diversos, ou seja, "quando não for indicada a operação", "quando não for indicada a causa",

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

e “quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário”. Como também é evidente que os pressupostos de incidência previstas neste artigo não são cumulativos, ou seja, basta ocorrer um deles para que flore o fato gerador do imposto de renda na fonte.

Não nos parece relevante o argumento fundado exclusivamente no fato de que os discutidos valores estavam devidamente registrados em notas fiscais e escriturados no Livro Diário e a existência física da empresa, já que não há discussão sobre este fato, e sim que não houve comprovação que aqueles serviços ou mercadorias constantes do documentário fiscal foram prestados. Indiscutivelmente, a escrituração só é válida quando lastreada em documentos hábeis e idôneos.

Entendo que é inútil examinar se a escrituração era regular ou não, ou se o valor encontrava-se ou não escriturado, pois o artigo 61, § 1º, da Lei nº 8.981, de 1995, é claro ao dispor que “a incidência prevista no caput aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.” No caso sob exame a contribuinte, com ou sem escrituração regular, não logrou provar a causa do pagamento objeto da autuação.

Entendo que está perfeitamente caracterizada a hipótese descrita na lei - a falta de comprovação da causa do pagamento realizado -, por lado, é, totalmente, descabidas as alegações de que o pagamento está escriturado regularmente com a emissão do documentário fiscal relativo às operações, já que não foi comprovado o beneficiário, a operação ou a sua causa.

Ora, o efeito da presunção “jûris tantum” é de inversão do ônus da prova. Portanto, cabia ao sujeito passivo se o quisesse apresentar provas da efetiva operação ou causa. Oportunidade que lhe foi proporcionada tanto durante o procedimento administrativo,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

através de intimação, como na impugnação, na fase de diligências, quer na fase ora recursal. Nada ou quase nada foi acostado que afastasse a presunção legal autorizada de que os pagamentos foram realizados a beneficiário sem causa.

Insurge-se a suplicante, com ênfase, em oposição a essa conclusão do fisco. Na sua veemência argumentativa, a suplicante chega afirmar, em algumas passagens de sua defesa, que não pode acordar com a prática adotada pelo Auditor Fiscal, indevidamente endossada pela decisão de Primeira Instância, que, abstendo-se de aprofundar o procedimento investigatório de fiscalização, colheram, por amostragem, informações estanques, desconexas e nada conclusivas, para, embasados nestas, impor à empresa tão despropositado ônus tributário.

Ora, se bem compreendi o sentido das afirmações da suplicante nessa linha de exposição de seu pensamento, constituem elas, "data vênia", flagrante despropósito, haja vista que a função precípua do fisco é a de examinar a essência e a natureza dos fatos e dos negócios jurídicos, sendo irrelevante o nome que os contribuintes lhes tenham emprestado na escrituração.

Nesta linha de raciocínio, que está em conformidade com a jurisprudência desta Conselho de Contribuintes, também improcedente assertiva da suplicante no sentido que o fisco efetuou o lançamento por presunção, nada provando.

Não se pode questionar a validade do emprego de indícios para mediante ilações deles extraídas provarem-se situações que, em face de particularidades próprias, não se poderiam provar de outra forma. Situações que as partes envolvidas procuram manter em sigilo por prejudicarem interesses de terceiros os quais, mais tarde, iriam tentar demonstrar o oposto. Por isso, não se documentam estes atos e mantêm-se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

cuidadosamente guardados os apontamentos ou registros paralelos a eles correspondentes. E, por questão de segurança, tais papéis não são, em regra autografados por ninguém.

A prova da existência desses atos torna-se assim dificultados e só mesmo através de indícios se pode chegar ao fato final. E este indício serve de base à presunção comum capaz de convencer o julgador da verdade de um fato.

Como no direito processual brasileiro, para provar-se um fato, são admissíveis todos os meios legais, inclusive os moralmente legítimos ainda que não especificados na lei adjetiva e, sendo livre a convicção do julgador, não há porque se afastar a presunção como meio de prova no caso dos autos.

A presunção comum que convence a autoridade administrativa da existência de um fato que o contribuinte procura ocultar ao fisco é a mesma.

A propósito de presunção, valemo-nos do magistério de Gilberto de Ulhôa Canto (Presunções no Direito Tributário - Resenha Tributária - SP 1991 - pág. 3 e 4), que assim leciona:

"2.2 - Na presunção toma-se como sendo a verdade de todos os casos, ~~aquilo que é verdade da generalidade dos casos iguais~~, em virtude de uma lei de freqüência ou de resultados conhecidos, ou em decorrência da previsão lógica do desfecho. Porque na grande maioria das hipóteses análogas determinada situação se retrata ou define de um certo modo, passa-se a entender que desse mesmo modo serão retratadas e definidas todas as situações de igual natureza. Assim, o pressuposto lógico da formulação preventiva consiste na redução, a partir de um fato conhecido, da conseqüência já conhecida em situações verificadas no passado; dada à existência de elementos comuns, conclui-se que o resultado conhecido se repetirá. Ou, ainda, infere-se o acontecimento a partir do nexu casual lógico que liga aos dados antecedentes.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

2.3 - As presunções podem ser, segundo a sua origem: a) simples ou comuns, quando inferidas pelo raciocínio do homem a partir daquilo que ordinariamente acontece, ou b) legais ou de direito, quando estabelecidas na lei. Em ambos os casos terá de haver nexos causal entre duas situações (a atual e a sua conseqüente); a diferença entre elas consiste apenas em que no segundo é a lei que recorre à presunção, enquanto que no primeiro é o seu aplicador ou intérprete que a formula. Daí, a conseqüente distinção entre as duas figuras possíveis da presunção, a que incide na própria elaboração da norma (direito substantivo) e a que constitui modalidade probatória (direito adjetivo).

2.4 - Segundo a sua força, as presunções podem ser a) relativas (jûris tantum) ou absolutas (jûris et de jure). Nas do primeiro tipo a norma é formulada de tal maneira que a verdade legal enunciada pode ser elidida pela prova de sua irrealidade. Nas do segundo tipo, pelo contrário, tem-se como certo aquilo que a norma previu, até mesmo em face da eventual prova de que na realidade a previsão deixou de materializar-se.”.

Ora, se os fatos levantados pela fiscalização não fossem verdadeiros a suplicante teria apresentado provas cabais convincentes e não ficaria em meras alegações, com lastro probante muito frágil.

Desta forma, a matéria se encontra longamente debatida no processo, sendo despiciendo maiores considerações, razão pela qual, estou convicto que a farta documentação carregada aos autos não só evidencia como comprova de forma inequívoca o desembolso indevido de recursos da empresa para outros fins que não o pagamento de despesas ou custos operacionais. Resta evidenciado nos autos que a exação não resulta de mera presunção ou suspeita, tendo, ao contrário, respaldo em fatos fartamente documentados.

Por fim, a interessada insurge-se contra a exigência da multa de ofício tendo em vista a inexigibilidade da mesma em relação à responsabilidade dos sucessores.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Na regra geral o sucessor a qualquer título é responsável pelo tributo devido pelo sucedido. Entretanto, nestes casos, não cabe o lançamento de multa de ofício, sendo o sucessor a qualquer título responsável apenas pelo imposto apurado, com a devida correção monetária, quando for o caso, e dos juros de mora, descabida a aplicação de penalidade.

Esta matéria está pacificada no âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo inclusive, sido apreciada em diversas oportunidades pelas Câmaras componentes. Peço vênia para transcrever o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral no Acórdão nº 101-93.587, de 22/08/2001, da Primeira Câmara, assim ementado:

“RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - «Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa. Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862).”

Com muita propriedade, assim se manifestou o relator:

“Ad argumentandum, se autuado tivesse sido o sucessor, isto é, se do mérito se pudesse conhecer, ainda assim a exigência não poderia ter a amplitude dada, visto serem ~~inaplicáveis ao sucessor as sanções pecuniárias, em conformidade com o estabelecido nos artigos 132 do CTN e 5º, inciso III, do Decreto-lei nº 1.598/77, bem como consoante a melhor doutrina e jurisprudência.~~

Os dispositivos legais citados estabelecem de forma inquestionável que com a incorporação a responsabilidade é “por sucessão” e as sociedades resultantes de incorporação têm a “responsabilidade dos sucessores” e não “responsabilidade própria”.

Vejamos os seus textos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores

“Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”

SEÇÃO II - Responsáveis por Sucessão

“Art. 5.º Respondem pelos **tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas**: (negritos e sublinhas acrescentadas):

(...).

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida; (destaques da transcrição) (Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, grifos da transcrição).

De assinalar nesses dispositivos a ausência de responsabilidade por infrações. A responsabilidade é **“pelos tributos devidos”, não pelas “multas devidas”, nem pela “obrigação tributária”**.

Neles o legislador não mencionou a obrigação tributária, que abrangeria tributo e multa, mas só o tributo. Se houvesse optado pelo termo “obrigação tributária”, poderia abranger também as multas (penalidades pecuniárias), tendo em vista a definição do conteúdo dessa expressão no art. 113, § 1.º, do CTN, segundo o qual a obrigação tributária principal “tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”.

Podendo ter-se referido aos dois (‘tributo’ e ‘penalidade pecuniária’), ou utilizado a expressão que abrangesse os dois (‘obrigação tributária’) e em não o fazendo, no caso de incorporação, as sociedades incorporadoras não respondem pelas penalidades fiscais, mas somente pelos tributos.

Essa intenção já era clara, no Anteprojeto que resultou no Código Tributário Nacional sobretudo por ter explicitado, no próprio texto do dispositivo e não apenas por meio de sua localização dentro do capítulo da sucessão tributária, que a ‘empresa resultante da incorporação’ era uma sucessora:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

«Art. 244. Considera-se sucessora para efeito de responsabilidade pessoal, por todos os tributos devidos até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado sucedida, a pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, incorporação ou transformação de outra ou em outra, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora.»(Trabalhos da Comissão Especial, editado oficialmente com os trabalhos da Comissão autora e da revisora do anteprojeto que resultou no CTN).

A doutrina e a jurisprudência também assim entenderam.

No artigo “Responsabilidade Tributária”, publicado em livro de igual nome, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS anotou:

«Sempre que quis o legislador transferir ao responsável o dever de pagar tributo e penalidade, fez expresso uso da expressão “obrigação tributária” (art. 135) ou ao falar de obrigação tributária (art. 134) houve por bem esclarecer, em face de ser a penalidade pecuniária também obrigação principal, que apenas aquelas de caráter moratório seriam transferíveis, não obstante já ter esclarecido que tal responsabilidade se referia apenas aos tributos, no que limitado estava o campo de interpretação do caput do artigo.

(...).

Quando o legislador pretendeu falar de penalidades, de penalidades falou. Quando pretendeu falar de tributos, só de tributos falou. Quando pretendeu falar de penalidades e tributos, de obrigação tributária falou.» (Responsabilidade Tributária, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, “Caderno de Pesquisas Tributárias n.º 5”, 1980, págs. 28-29).

Comentando o instituto da transformação para efeitos sucessórios, que no art. 168 Anteprojeto ganhou maior extensão, ao ser-lhe acrescentado um parágrafo (§ 2.º) para tratá-la especificamente, de modo a abranger “como por exemplo a simples alteração da forma de constituição, de uma sociedade limitada (em que o quotista tem responsabilidade maior) para sociedade anônima (onde essa responsabilidade é menor)”¹, assinala SILVA MARTINS com propriedade:

¹ Este o texto do § 2.º do art. 168 do Anteprojeto, que procurou dar certeza mesmo nos casos em que nada mais se altera do que a forma ou tipo da sociedade: “§ 2.º. Nos casos de simples alteração da forma da

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

«De notar-se, finalmente, que tanto o anteprojeto, quanto o projeto, falaram para esse tipo de responsabilidade sucessória em “tributos” e não mais em “obrigações tributárias”, dando caráter restritivo e de personalização das penas a todo o artigo.» (Op. cit., pág. 267)

O Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que as multas, por terem caráter punitivo, não se transmitem para os sucessores.

Entre outros arestos, merece ser destacado este, que conclui pela não aplicação de multas e sim a cobrança apenas do imposto, nos casos do art. 133 do CTN [e, com maior razão, concluiria no mesmo sentido, com respeito aos casos do art. 132, até porque o fundamento é o mesmo, isto é, que a expressão “tributo” não abrange “penalidade pecuniária”]:

«Multa fiscal punitiva.- Não responde por ela o sucessor, diante dos termos do art. 133 do CTN.- Agravo regimental não provido. (AgRAg - Agravo Regimental em Agravo de Instrumento n.º: 64622 SP, publicado no DJ de 13-02-76, e na RTJ n.º 77-02, à pág. 457, julgado em 28-11-1975, relator o Ministro RODRIGUES ALCKMIN).

Igualmente:

«Multa fiscal. Sucessor. - O sucessor, adquirente do estabelecimento comercial, responde pelos tributos devidos pelo antecessor, não porém por multas punitivas, sobretudo se impostas posteriormente à aquisição. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. - Recurso Extraordinário não conhecido.» ((RE - Recurso Extraordinário n.º 83.514-SP, julgado em 17-08-1976, publicado no RTJ n.º 82-02, pág. 544, relator o Ministro ELOY-DA ROCHA. Unânime).

Também:

«I - Multa fiscal punitiva. Hipótese em que por ela não responde o sucessor. Art. 133 do CTN.

II. Não comporta dito preceito interpretação extensiva, pois os arts. 106, 112, 134 e 137, interpretados em conjugação, a repelem.

constituição das pessoas jurídicas de direito privado, considera-se ter havido sucessão, exclusivamente para os efeitos deste artigo”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

III. Recurso extraordinário de que se não conhece, porque não comprovado o dissídio pretoriano (RI, art. 305, Súmula n.º 291) e não ocorreu denegação de vigência dos preceitos do CTN, indicados.» (RE - Recurso Extraordinário n.º 85.435-SP, julgado em 26-10-1976, publicado no DJ de 3-12-76, relator o Ministro THOMPSON FLORES)

Ainda:

«1. Código Tributário Nacional, art-133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo.

2. Recurso Extraordinário do fisco paulistano a que o STF nega conhecimento para manter o acórdão local que julgou inexigível do sucessor a multa punitiva.»(RE - Recurso Extraordinário n.º 82754-SP, publicado no DJ de 10-04-81, pág. 3174, e no Ementário n.º 1207-01, pág. 326, e ainda na 98-03, pág. 733, relator o Ministro ANTONIO NEDER).

«Multa fiscal punitiva - Irresponsabilidade solidária do sucessor - art. 133, do CTN.

1. O art. 133 do CTN prevê a responsabilidade solidária do sucessor do sujeito passivo pelos tributos que este não pagou, mas não autoriza a exigência de multas punitivas, que são de responsabilidade pessoal do antecessor (CTN, art. 137. Súmula n.º 192).

3. Padrões que decidiram casos anteriores ao CTN e em antagonismo com a política legislativa deste não demonstram dissídio com interpretação desse diploma. (art. 305, do regimento interno do Supremo Tribunal Federal).» (RE n.º 76153-SP, julgado em 30-11-1973, publicado no DJ de 2-10-74, à pág. 16, no Ementário n.º 00934-05, à pág. 1494, e na RTJ 69-01, à pág. 211. relator o Ministro ALIOMAR BALEEIRO)

Esses acórdãos se referem à responsabilidade tributária do sucessor (excluindo a responsabilidade por multas), embora baseados, principalmente, no art. 133. O entendimento é o mesmo, por serem as mesmas as premissas condutoras a essa conclusão.

Existe, aliás, precedente específico — relativo ao próprio art. 132 do CTN:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

«Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa... Inteligência dos arts. 3.º e 132 do CTN.» (Recurso Extraordinário n.º 90.834-MG, relator o Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862).

Em seu voto, o Ministro-Relator afirma, após transcrever o art. 132 do CTN (que, como se sabe, trata de fusão, incorporação e transformação de sociedades):

«O dispositivo, como se vê, só se refere à responsabilidade tributária do sucessor (...) relativamente a tributos devidos até a data do ato, não sendo possível dar à palavra “tributos”, como empregada no texto legal, interpretação extensiva a ponto de abranger multa punitiva aplicada à empresa ...» (in RTJ 93, pág. 866, 2.ª coluna).

O acórdão do Supremo Tribunal Federal, cuja ementa a seguir se transcreve vai no mesmo sentido, isto é, sustentando que os arts. 131 a 133 (aí incluído o art. 132) ampliou até para as empresas não falidas a regra do art. 23, parágrafo único, inciso III, da Lei das Falências, que recusa a cobrança de multas²:

«Multa fiscal - CTN arts. 131 a 133. O Código Tributário Nacional não revogou o art. 23, parágrafo único, da Lei de Falências, mas o ampliou nos arts. 131 a 133» (Agravo n.º 60180, relator o Ministro ALIOMAR BALEEIRO, publicada no DJ de 04/10/74).

Sobre o assunto há duas súmulas do STF:

Súmula 192 - Não se inclui no crédito habilitado em falência à multa fiscal com efeito de pena administrativa.

Súmula 565 - A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

² O citado dispositivo da Lei de Falências (Decreto-lei n.º 7.661, de 21 de junho de 1945) diz: “Art. 23. Parágrafo único. Não podem ser reclamadas na falência: III - as penas pecuniárias por infração das leis penais e administrativas.” Essa é a regra que o STF considerou ampliada para todas as sucessoras, e não apenas às empresas sob falência.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Como o acórdão do Supremo Tribunal Federal dado no Agravo n.º 60180 (cujo excerto é acima transcrito) entende que o CTN ampliou essa garantia até aos não falidos, é de entender-se que não só a multa punitiva stricto sensu não se transmite ao sucessor (Súmula 192), como também a multa fiscal moratória (Súmula 565). Isso faz sentido, sobretudo porque a expressão "tributo" (ao contrário de "obrigação tributária") não abrange penalidade pecuniária de nenhuma natureza.

Na jurisprudência administrativa dos órgãos julgadores de maior hierarquia, atualmente é de geral aceitação o entendimento de que as multas não se transmitem (responsabilidade por sucessão é restrita aos tributos). Inúmeros são os arestos do 1º Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais concluindo pela impossibilidade de cobrança de qualquer multa, citando-se como exemplos o Acórdão do 1º CC de nº-108-4.880, de 07.01.1998, unânime, relatado pela Conselheira MÁRCIA MARIA LÓRIA MEIRA e o da CSRF, de nº-01-01.991, de 08.07.1996, unânime, de que foi Relator o eminente Presidente da 2ª Câmara, Dr. ANTONIO DE FREITAS DUTRA, lendo-se na ementa deste:

"MULTA DE OFÍCIO - SUCESSÃO

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

Desta forma, a empresa resultante da transformação não responde pelo pagamento da multa de ofício aplicada à transformada, em autuação concretizada em data posterior à da transformação. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa.

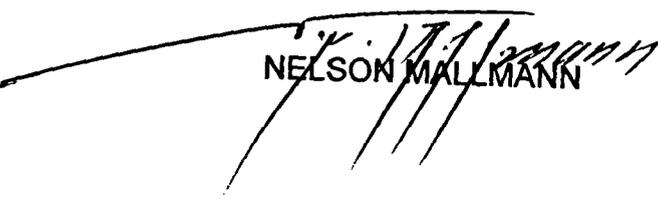
Diante do exposto, a multa notificada referente a período anterior a sucessão, não se transmite à pessoa jurídica sucedida, porque não pode conter-se no conceito de "tributo" (CTN, art. 132).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 15374.002155/00-19
Acórdão nº. : 104-21.051

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário REJEITAR a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da exigência à multa de lançamento de ofício.

Sala das Sessões - DF, em 19 de outubro de 2005


NELSON MALLMANN