



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº 16327.000813/2001-46
Recurso nº 154.678 – Voluntário
Matéria IRF - Ano(s): 1996
Acórdão nº 106-16.913
Sessão de 29 de maio de 2008
Recorrente ACMA PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida 10ª TURMA/DRJ SÃO PAULO/SP I

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – O MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal. Ocorrendo problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados, vez que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

MULTA DE OFÍCIO – EXCLUSÃO – SUCESSÃO SOCIEDADE DE AÇÕES TRANSFORMADA PARA QUOTAS – Incabível a exigência de multa de ofício da sucessora por infração cometida pela sucedida, salvo se apurada antes do evento.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ACMA PARTICIPAÇÕES LTDA.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Giovanni Christian Nunes Campos, Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga (suplente convocado) e Ana Maria Ribeiro dos Reis que negaram provimento ao recurso.


ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Presidente


ANA NEYLLE OLÍMPIO HOLANDA
Relatora

FORMALIZADO EM: 08 FEV 2010

Participaram, ainda, do julgamento, os Conselheiros: Roberta de Azeredo Ferreira Pagetti, Luciano Inocêncio dos Santos (suplente convocado) Janaina Mesquita Lourenço de Souza e Gonçalo Bonett Allage.

Relatório

Originou o presente processo o auto de infração de fls. 03 a 06, relativo a falta de recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRF), incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, com fatos geradores ocorridos em 30/04/1996 e 29/05/1996, em face da empresa em epígrafe, através do qual foi exigido o recolhimento de R\$ 2.489.270,73, a título de imposto, acrescido de juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, com base no artigo 743 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1994.

2. Os elementos que embasaram a autuação estão circunstanciados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 08 a 12), como a seguir transcrito:

*A empresa supra no ano de 1996 era instituição financeira, sendo sua razão social na época: **Banco Itamarati S/A**.*

*No ano de 1996, como instituição financeira, o Banco Itamarati S/A realizava a administração de carteiras de investidores não-residentes no país, em investimentos realizados através das “**Carteiras Anexo IV**”. (Informações sobre Carteiras Anexo IV” podem ser obtidas através do “Anexo IV – Guia Prático”, fornecido pela BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo, anexo ao presente termo, inclusive quanto à alíquota do Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos – 15%).*

*Como administrador de carteira de não residente o Banco Itamarati S/A efetuou para investidor institucional estrangeiro – **Greenefield International Bank Limited** – a aplicação de recursos na aquisição de debêntures emitidas pela empresa **Itamarati Leasing Arrendamento Mercantil S/A**.*

Tal investimento previa que as debêntures fariam jus a juros remuneratórios, recebendo participação nos lucros da emissora com base no balanço anual da emissora, conforme se verifica através dos



instrumentos particulares de escrituras das 3ª e 4ª emissões de debêntures da Itamarati Leasing Arrendamento Mercantil S/A, anexos ao presente termo.

No ano de 1996, a referida remuneração foi paga pela empresa emissora das debêntures - Itamarati Leasing Arrendamento Mercantil S/A - ao investidor institucional estrangeiro através do administrador de sua Carteira Anexo IV no país, Banco Itamarati S/A.

Pela legislação então vigente, cabia ao Banco Itamarati S/A a retenção do Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos auferidos pelo aplicador estrangeiro, à alíquota de 15% sobre o valor dos rendimentos pagos.

Entretanto, como se verifica através dos DARF's, o Banco Itamarati S/A efetuou o recolhimento do Imposto de Renda à alíquota de 10%. (destaques do original)

3. Cientificado da exação, o sujeito passivo apresentou sua inconformação por meio de impugnação (fls. 62 a 93), acompanhada dos documentos de fls. 94 a 118.

4. Levados os autos a julgamento, os membros da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP I (SP), por unanimidade de votos, acordaram por considerar procedente o lançamento, resumindo o seu entendimento nos termos da ementa a seguir transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1996

Ementa: Rendimentos de Residentes no Exterior. Alíquota aplicável. Comprovado que os rendimentos decorrentes de aplicações em fundos ou outras entidades de investimento coletivo e em carteiras de valores mobiliários, auferidos por residente no exterior sujeitam-se à alíquota de 15%, correta é a exigência quanto ao valor recolhido a menor.

Mandado de Procedimento Fiscal. Validade. Autoridade Competente. Válido é o Mandado de Procedimento Fiscal autorizado pelo Chefe de Fiscalização da Superintendência, por delegação de competência, nos termos da Portaria nº 1265/99.

Multa de Ofício. Empresa sucessora por transformação. O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e o respectivo crédito tributário não pode ser afetado pela transformação legal pela qual passou o sujeito passivo.

Juros de Mora. Taxa Selic. A aplicação da taxa Selic decorre de previsão legal, não sendo competência da autoridade administrativa apreciar alegações de inconstitucionalidade.

Lançamento Procedente.

5. Intimado da decisão de primeira instância aos 18/08/2006, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente, o recurso voluntário de fls. 154 a 179, deixando de apresentar o

arrolamento de bens exigido pelo artigo 33, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, com as alterações da Lei nº 10.522, de 19/07/2002, sob declaração de que não possuía bem em seu Ativo Permanente.

6. Na petição recursal, o apelante apresenta as razões de defesa que, em apertada síntese, são as seguintes:

I – preliminarmente, a nulidade do auto de infração, pois que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), originador da sua lavratura, não foi assinado por qualquer das autoridades mencionadas no artigo 6º da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, sendo firmado, portanto, por autoridade absolutamente incompetente para tanto;

II – no mérito, argumenta que é pessoa jurídica de direito privado resultante da transformação do Banco Itamarati S/A, sociedade por ações, em sociedade por quotas de responsabilidade limitada, nos termos do artigo 220 da Lei nº 6.404, de 1976, o que se comprova pela Ata de Assembléia Geral Extraordinária, realizada aos 03/03/1997;

III – o artigo 132 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que a pessoa jurídica de direito privado decorrente de transformação é responsável pelos tributos devidos pela pessoa jurídica de direito privado transformada, deixando claro que essa responsabilidade limitar-se-ia aos tributos e não às multas;

IV – no ano de 1986, era instituição financeira e efetuou para o investidor institucional estrangeiro – *Greenfield International Bank Limited* – a aplicação de recursos na aquisição de debêntures emitidas pela empresa Itamarati Leasing Arrendamento Mercantil S/A, pelo que procedeu a retenção e recolhimento do imposto sobre a renda na alíquota de 10%;

V – entendeu a fiscalização que, de acordo com o artigo 28 da Lei nº 9.249, de 1995, a alíquota aplicável seria de 15%, encontrando-se revogadas as disposições previstas na Lei nº 8.981, de 1995, existindo, portanto, uma diferença de imposto não recolhida, em razão da aplicação de uma alíquota supostamente menor que a devida;

VI – tanto o artigo 77 da Lei nº 3.470, de 28/11/1958, quanto o artigo 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, mencionados no artigo 28 da Lei nº 9.249, de 1995, fazem referências genéricas à tributação do imposto sobre a renda dos rendimentos percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro ou por residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, deixando de fazer menção aos rendimentos auferidos “pelas carteiras de valores mobiliários, inclusive vinculadas à emissão, no exterior, de certificados representativos de ações mantidas, exclusivamente, por investidores estrangeiros”;

VII – o artigo 28 da Lei nº 9.249, de 1995, é norma de conteúdo genérico, a ser aplicada aos investidores estrangeiros em geral, enquanto o artigo 81 da Lei nº 8.981, de 1995, trata especificamente dos rendimentos auferidos “pelas carteiras de valores mobiliários, inclusive vinculadas à emissão, no exterior, de certificados representativos de ações, mantidas, exclusivamente, por investidores estrangeiros”;

VIII – segundo o artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei nova – Lei nº 9.249, de 1995, ao estabelecer disposições gerais, não veio a revogar ou modificar a lei

anterior - Lei nº 8.981, de 1995, pelo princípio de que a “lei específica prevalece sobre a lei geral”;

IX – procedeu pesquisa junto ao banco de dados do Senado Federal (www.senado.gov.br) e verificou que a Lei nº 9.249, de 1995, haveria alterado ou revogado, total ou parcialmente os seguintes artigos da Lei nº 8.981, de 1995: 27, 28, incisos VI, IX, XII, XXIX, 36, inciso III e parágrafo único, 44, 46, 48, 54, 60, inciso II, e 77 inciso II;

X - de acordo com a Lei Complementar nº 107, de 2001, a cláusula de revogação deverá enumerar expressamente as leis ou disposições legais revogadas, assim, o artigo 81 da Lei nº 8.981, de 1995 não foi modificado ou alterado pela Lei nº 9.249, de 1995.

7. Ao final, pugna pelo acolhimento do recurso, com a reforma da decisão de primeira instância, para o cancelamento da exigência fiscal, e o conseqüente arquivamento do processo administrativo, o que, em não sendo aceito, seja afastada a exigência da multa de ofício.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Ana Neyle Olímpio Holanda, Relatora

Trata a controvérsia ora em análise de auto de infração relativo a falta de recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte (IRF), incidente sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, com fatos geradores ocorridos em 30/04/1996 e 29/05/1996, com base no artigo 743 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1994.

Isto porque, à época, como instituição financeira, efetuou para o investidor institucional estrangeiro – *Greenefield International Bank Limited* – a aplicação de recursos na aquisição de debêntures emitidas pela empresa Itamarati Leasing Arrendamento Mercantil S/A, pelo que procedeu a retenção e recolhimento do imposto sobre a renda na alíquota de 10%.

Entretanto, entendeu a fiscalização que, de acordo com o artigo 28 da Lei nº 9.249, de 1995, a alíquota aplicável seria de 15%, encontrando-se revogadas as disposições previstas na Lei nº 8.981, de 1995, existindo, portanto, uma diferença de imposto não recolhida, em razão da aplicação de uma alíquota supostamente menor que a devida.

Em sua defesa, aduz a recorrente, preliminarmente, a nulidade do auto de infração, pois que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), originador da sua lavratura, não foi assinado por qualquer das autoridades mencionadas no artigo 6º da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, sendo firmado, portanto, por autoridade absolutamente incompetente para tanto.

O deslinde dessa querela passa pela análise da natureza do MPF, com a demarcação da sua função no procedimento de fiscalização.

Trata-se de documento disciplinado pela Portaria SRF nº 1.265, de 23/11/1999, substituída pela Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001, com referências no § 1º, do artigo 2º, do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001.

A Administração Tributária, motivada pelas diretrizes da política administrativa, desenvolve a atividade de seleção dos contribuintes a serem fiscalizados, com a definição do escopo da ação fiscal, deliberando, inclusive, os prazos para execução do procedimento. E o MPF visa a materializar a decisão da Administração, trazendo implícita a fundamentação requerida para a execução do trabalho de auditoria fiscal, cientificando ao contribuinte a decisão de indicá-lo para ser fiscalizado, além de nominar os agentes fiscais encarregados da ação fiscal.

Pelas suas características, o MPF, primordialmente, presta-se como um instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação Fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que seu nome foi selecionado segundo critérios objetivos e impessoais, e que o agente fiscal nele indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar aquela ação fiscal.

Nesse passo, vê-se que, com o MPF, o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal, mas, de nada adianta estar habilitado pelo MPF, se não foram lavrados os termos que indiquem o início ou o prosseguimento do procedimento fiscal. E, mesmo mediante um MPF, o procedimento de fiscalização apenas estará formalizado após notificação por escrito do sujeito passivo, exarada por servidor competente. O MPF sozinho não é suficiente para demarcar o início do procedimento fiscal, o que reforça o seu caráter de subsidiariedade aos atos de fiscalização, o que implica em que, se ocorrerem problemas com o MPF, não seriam invalidados os trabalhos de fiscalização desenvolvidos, nem dados por imprestáveis os documentos obtidos para respaldar o lançamento de créditos tributários apurados.

Isto se deve ao fato de que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada, e, detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, não poderia o agente fiscal deixar de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional.

A prevalecer o entendimento do sujeito passivo, teríamos que admitir que eventual inobservância da Portaria SRF nº 1.265, de 1999, norma infralegal teria o condão de gerar nulidades no procedimento preparatório do ato do lançamento, vez que é matéria reservada à lei o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários, e, como já antes frisado, foram observados os mandamentos do artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 1972, e do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Nesse tocante, mácula não há capaz de invalidar o lançamento efetuado, pelo que não acatamos as considerações sobre a sua nulidade.

Ultrapassada a preliminar, passamos à análise das questões de mérito elencadas pela recorrente.

A base legal que deu suporte à exação foi o artigo 743 do Decreto nº 1.041, de 11/01/1994, Regulamento do Imposto de Renda – 1994, RIR/1994, nos seguintes termos:

Art. 743. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 97, "a");

Por sua vez, o artigo 97, a, do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, em seu artigo 97, "a", com a redação dada pela Lei nº 154, de 1947, determina:

Art. 97. Sofrerão o desconto do impôsto à razão de 15% os rendimentos percebidos. (Redação dada pela Lei nº 154, de 1947)

a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro;

A Lei nº 9.249, de 26/12/1995, em seu artigo 28, veicula o seguinte mandamento:

Art. 28. A alíquota do imposto de renda de que tratam o art. 77 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 e o art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, com as modificações posteriormente introduzidas, passa, a partir de 1º de janeiro de 1996, a ser de quinze por cento. (destaques da transcrição)

Reportando-nos ao artigo 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, extrai-se a seguinte redação:

Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar; empregar, remeter ou entregar o rendimento.

Parágrafo único. Excetuam-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:

a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;

b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.

Depreende-se daí, que o artigo 28 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, veio confirmar a que o imposto a que se submeteriam os rendimentos percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior se daria à alíquota de 15%, como é o caso da recorrente.

Entretanto, defende a recorrente que a norma a que estaria submetida seria aquela plasmada no artigo 81, III, da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, nos seguintes moldes:

Art. 81. Ficam sujeitos ao Imposto de Renda na fonte, à alíquota de dez por cento, os rendimentos auferidos:

(...)

III - pelas carteiras de valores mobiliários, inclusive vinculadas à emissão, no exterior, de certificados representativos de ações.

mantidas, exclusivamente, por investidores estrangeiros. (destaques da transcrição)

Ocorre que, a norma veiculada no excerto legal supramencionado refere-se a beneficiários nacionais, o que não é o caso em exame.

Não há no texto legal qualquer referência a rendimentos percebidos por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

Na espécie trata-se de caso específico, em que a pessoa que auferiu os rendimentos é residente ou domiciliada em outro país, para tanto, devem ser aplicadas as normas de regência próprias a tais situações, que foram as observadas pela autoridade fiscal que efetuou o lançamento.

Neste sentido, nada há a ser corrigido no auto de infração.

Reclama ainda a recorrente, que é pessoa jurídica de direito privado resultante da transformação do Banco Itamarati S/A, sociedade por ações, em sociedade por quotas de responsabilidade limitada, nos termos do artigo 220 da Lei nº 6.404, de 1976, o que se comprova pela Ata de Assembléia Geral Extraordinária, realizada aos 03 /03/1997.

Sob este pórtico, o artigo 132 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que a pessoa jurídica de direito privado decorrente de transformação é responsável pelos tributos devidos pela pessoa jurídica de direito privado transformada, deixando claro que essa responsabilidade limitar-se-ia aos tributos e não às multas.

Portanto, seria incabível a aplicação da multa de ofício ao lançamento.

O citado artigo 132 do CTN veicula as seguintes determinações:

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.

A inteligência da norma legal se dá no sentido de que as multas punitivas – como o é a multa de ofício, impostas à empresa sucedida não se incluem na responsabilidade da empresa sucessora, dado seu caráter sancionatório pessoal e subjetivo. Portanto, não pode o sucessor suportar um ônus aplicado ao sucedido, autor da infração tributária, de natureza legal, traduzido em multa punitiva.

Na espécie deu-se a transformação da sociedade por ações - Banco Itamarati S/A, em sociedade por quotas de responsabilidade limitada – ACMA Participações Ltda.

Quando uma sociedade passa de uma espécie para outra, temos a transformação societária. A transformação muda-lhe as características, mas não a individualidade, que

permanece a mesma, mantendo-se íntegros a pessoa jurídica, o quadro de sócios, o patrimônio, os créditos e os débitos.

A transformação societária é uma forma de alteração contratual pela qual uma sociedade passa, independentemente de dissolução ou liquidação, de uma espécie para outra. Não se confunde com a incorporação, a fusão, a cisão ou a sucessão.

Impende observar que a transformação depende do consentimento de todos os sócios, salvo se prevista no ato constitutivo, caso em que o dissidente poderá retirar-se da sociedade, aplicando-se, no silêncio do estatuto ou do contrato social, as determinações legais.

Não são poucas as discussões acerca da responsabilidade do sucessor, prevista no citado artigo 132 do CTN, principalmente em se tratando de transformação societária.

Tal questão foi muito bem analisada no Acórdão nº 202-12.624, de relatoria da ilustre Conselheira Maria Tereza Martinez López, que, embora com o voto vencido, trouxe pertinentes considerações acerca da responsabilidade dos sucessores, como se demonstra no excerto a seguir transcrito:

Dispõe o art. 133 do CTN que a pessoa jurídica que adquirir de outra fundo de comércio ou estabelecimento comercial, e continuar a respectiva exploração, responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.

Muito se discutiu no passado se a responsabilidade do sucessor, prevista no art. 133, referia-se tão somente aos tributos ou estavam alcançados igualmente pelo dispositivo também as penalidades impostas pela prática de qualquer infração.

Atualmente é pacífica a jurisprudência de nossos Tribunais - tanto judiciais como administrativos - no sentido de que a responsabilidade por sucessão não abrange o pagamento das penalidades eventualmente devidas. Confira-se, somente a título exemplificativo, as seguintes decisões abaixo ementadas:

“Responsabilidade Tributária - Multas por Infrações Fiscais - Sucessão - O sucessor não responde por multa punitiva, aplicada por infração cometida pelo sucedido”.

(acórdão n. CSRF/01-01248, de 05.12.1992, unânime)

“Normas Gerais - Sucessão - Nos termos do art. 133 do CTN, o sucessor só responde pelo tributo devido pelo sucedido, descabendo a cobrança de Multa de Ofício, pois a penalidade não se transmite”.

(acórdão n. 106-09636, de 09.12.1997)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve esse mesmo entendimento nos acórdãos n. CSRF/01-1198, de 29.10.1991; n. CSRF/01-1282, de 06.12.1991; n. CSRF/01-1254, de 05.12.1991; e n. CSRF/01-1248, de 05.12.1991.

Nesse mesmo sentido já decidiu a 1ª Câmara, nos acórdãos n. 101-92.734, de 13.07.1999, n. 101-92418, de 12.11.1998, e n. 101-92291, de 22.09.1998; a 3ª Câmara, nos acórdãos n. 103-19683, de

J

14.10.1998, e n. 103-19.683, de 14.10.1998; e a 8ª Câmara, no acórdão n. 108-05.743, de 08.06.1999.

A jurisprudência administrativa, na verdade, somente corrobora a firme orientação emanada do Supremo Tribunal Federal que, de longa data, vem decidindo nesse sentido. Confira-se a decisão a seguir emendada:

"A expressão "tributos" que se encontra no art. 133 do CTN não deve ser interpretada extensivamente para abarcar as multas fiscais punitivas. Embargos de divergência conhecidos mas rejeitados".

(ERE n. 85.511-SP, de 23.02.1978, Pleno)

A título exemplificativo, podem também ser citados os RE n. 77471-SP, de 09.08.1974; RE n. 83514-SP, de 17.08.1976; RE n. 82.754-SP, de 24.03.1981; e tantos outros.

Por outro lado, alega a autoridade singular o seguinte;

"... Que substituição de sujeito passivo verifica-se nos autos? Quem perdeu o lugar? Os sócios/diretores sempre foram os mesmos! Na "sucedida" e na "sucessora", o que contraria as disposições que regem a matéria, definidas no CTN, e exemplarmente elucidadas na obra do notável autor, citada e transcrita nesta decisão.

O que a impugnante, na realidade, quer dizer, ao solicitar a exclusão da multa de ofício, é que ela (HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA), não pode ser penalizada, com a aplicação de multa, por algo que não tenha dado causa, algo desconhecido, que só agora foi de seu conhecimento.

Convenhamos, aceitar esta tese, após o demonstrado nos autos, é desvirtuar as disposições expressas no CTN, no Capítulo V - arts. 128 a 138 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

(...) Ora, a pessoa jurídica que "resultou" (HUAINE PARTICIPAÇÕES LTDA) da "incorporação" tinha sido desmembrada da PAPEETE ADMINISTRADORA LTDA (v. fl. 37, 6ª alteração contratual), que era sócia quotista da incorporada ILION TÁXI AÉREO LTDA.

Os negócios da "incorporada", conduzidos por seus sócios/diretores/gestores foram absorvidos pela "incorporadora", cujos sócios/diretores/gestores são os mesmos da "incorporada"!

Não houve mudança de infrator. O "sucessor" é o próprio infrator!

Está-se diante de uma AUTOFAGIA (a nutrição ou sustento de um organismo à custa de sua própria substância).

Ao infrator, a sanção prevista na lei, "... uma penalidade pecuniária, com finalidade bem diversa do tributo. Este tem por finalidade carrear, aos cofres públicos, somas de dinheiro para o atendimento das finalidades estatais; a multa fiscal tem por finalidade intimidar contra o ilícito..." (Bernardo Ribeiro de Moraes)"

A questão por si enseja discussão. Entendo, no entanto que a multa é da pessoa jurídica, distinta da pessoa dos sócios. A multa de ofício não se vincula à pessoa física. Não é personalista. Tanto não o é que só se transmite à sociedade incorporadora quando demonstrado que o auto de infração foi lavrado antes da incorporação, porque nesse caso terá, a multa, sido incorporado ao patrimônio da pessoa jurídica. No mais, o ilícito fiscal não se confunde com o ilícito penal. Este (penal) é da pessoa física, aquele (fiscal) é da pessoa jurídica.

Existem várias teorias que procuram dirimir a questão da capacidade delitiva da pessoa jurídica, dentre elas, as principais são: a teoria da ficção e a teoria da realidade ou organicidade.

A "teoria da ficção" considera que a personalidade natural é formada pela natureza e apenas reconhecida pelo direito; e a personalidade jurídica existe por determinação legal, porque o ente coletivo - personalidade jurídica - é um corpo social voltado para o cumprimento de determinado objetivo, não possui impulso próprio de vontade. Portanto, sob esse prisma, havendo identidade dos sócios, entre a incorporada e a incorporadora, devida seria a multa punitiva.

A "teoria da realidade" ou "orgânica" se contrapõe a primeira, porque afirma que a pessoa jurídica é um ser real, um organismo que possui vontade própria, e não apenas a soma das vontades de seus sócios e administradores. Nessa teoria, as multas punitivas são de quem as praticou, ou seja, da pessoa jurídica como um ser real, dotado de responsabilidade penal. O infrator é a pessoa jurídica e não os seus sócios.

*A Constituição Federal de 1988 determina que a legislação ordinária estabeleça punição da **pessoa jurídica** nos delitos contra a "economia popular, a ordem econômica e financeira e o meio ambiente." Claro está, pela leitura da Carta Magna que quem comete o delito em se tratando de "pessoa jurídica" é também a pessoa jurídica, o qual deverá suportar a multa advinda da respectiva punição. Se não vejamos:*

O § 5º do artigo 173, e § 3º do art. 225 de nossa Carta Magna disciplinam o seguinte:

*"Art. 173, § 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, **estabelecerá a responsabilidade desta**, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular."*

*Art. 225, § 3º - "As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão **os infratores**, pessoas físicas ou **jurídicas**, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados."*

Nossa Constituição Federal de 1988 evidencia a responsabilidade das pessoas jurídicas, sujeitando-as a sanções penais e administrativas. E, no direito tributário é comum o entendimento de que elas podem figurar como sujeitos ativos dos delitos fiscais.

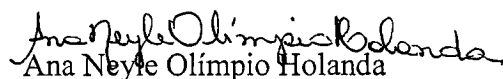
Assim, no caso dos autos, tem-se que o sucessor, a ora recorrente, não é o infrator, como alega a autoridade singular. O infrator é a incorporada – pessoa jurídica, e não os seus administradores. Trata-se, portanto, de situações distintas, independentemente de quem são os seus administradores.

*Assim, quando o Código Tributário Nacional preceitua que o sucessor responde tão somente pelo **tributo** devido, não há como incluir a multa, independentemente da existência de identidade parcial ou integral de sócios. Nesse caso, apenas para argumentar, apenas um sócio seria necessário para a continuação da infração? Ou haveria uma proporcionalidade entre o número de sócios e a infração cometida? De qualquer forma, defendendo a teoria da realidade, em que o infrator neste caso, é a pessoa jurídica incorporada.*

Com efeito, na companhia da abundante jurisprudência administrativa e judicial, entendo que, à luz do artigo 132 do CTN, a responsabilidade da sucessora se limita aos tributos devidos pela sucedida até a data da sucessão, e, como o tributo não pode constituir sanção de ato ilícito, tendo a multa de ofício caráter de sanção, não pode passar da pessoa do sucedido para a pessoa do sucessor, salvo se, à época da sucessão, o crédito dela decorrente já estivesse devidamente constituído.

Assim, voto pelo PROVIMENTO do recurso.

Sala das Sessões, em 29 de maio de 2008.


Ana Neyte Olímpio Holanda



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 16327.000813/2001-46

Recurso nº: 154.678

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **106-16.913**.

Brasília/DF, 08 FEV 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional