



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 19740.000649/2003-46
Recurso nº. : 142130 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO
Matéria : IRPJ – Ex: 2000
Recorrentes : 6ª TURMA - DRJ no RIO DE JANEIRO – RJ e BANCO
SANTANDER S.A.
Sessão de : 14 de abril de 2005
Acórdão nº. : 101-94.929

RECURSO EX OFFICIO – IRPJ – É de se negar provimento ao recurso de ofício que ajustou a base de cálculo sobre exigência constituída a título de distribuição disfarçada de lucros, sem qualquer referência a preço de mercado.

RECURSO VOLUNTÁRIO – IRPJ – DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS – Para caracterizar a distribuição disfarçada de lucros, a autoridade lançadora deve comprovar, de forma inequívoca, que houve favorecimento para acionista controlador ou empresas coligadas/interligadas com sede no exterior. Os requisitos básicos para caracterização da distribuição disfarçada de lucros, no caso concreto, são: (i) o valor de mercado e (ii) o preço de venda do bem a pessoa ligada. Necessariamente este tem que ser notoriamente inferior àquele. O valor de mercado do bem é o paradigma indispensável para se caracterizar a distribuição disfarçada de lucros. Existindo negociação anterior à data do negócio realizado com pessoa ligada, cujo valor daquela transação é inferior àquela realizada com pessoa ligada, não há que se falar em distribuição disfarçada de lucros.

IRPJ – GANHOS AUFERIDOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA – TDA's – EXCLUSÃO DO LUCRO REAL – IMPOSSIBILIDADE – Deve ser mantido o lançamento que visa restabelecer a tributação decorrente da exclusão indevida na apuração do lucro real dos rendimentos auferidos com Títulos da Dívida Agrária – TDA's, tendo em vista que a imunidade alcança tão somente o desapropriado, não se estendendo àqueles que negociam os títulos no mercado financeiro.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES - O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa

PROCESSO Nº. : 19740.000649/2003-46
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.929

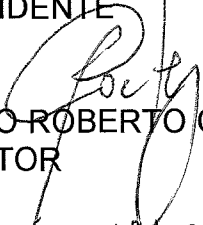
jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após o evento sucessório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por 6ª TURMA - DRJ no RIO DE JANEIRO – RJ e BANCO SANTANDER S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: 1) afastar a tributação por distribuição disfarçada de lucros; 2) afastar a imposição das multas de ofício e isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

PROCESSO Nº. : 19740.000649/2003-46
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.929

RECURSO Nº. : 142.130
RECORRENTE: BANCO SANTANDER S.A.

RELATÓRIO

BANCO SANTANDER S.A., já qualificado nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 293/330, do Acórdão nº 5.125, de 20/05/2004, prolatado pela e. 6ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, que julgou parcialmente procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de IRPJ, fls. 175.

Consta do auto de infração, a seguinte descrição das irregularidades fiscais, com o respectivo enquadramento legal (fls. 177/178):

1 – Apuração de distribuição disfarçada de lucro evidenciada por negócio realizado em condições de favorecimento a pessoa jurídica ligada, conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 162/173.

Enquadramento legal: artigos 247; 249; 464, I; 465; 466 e 467 do RIR/1999.

2 – Apuração de redução indevida do lucro real, em virtude de exclusão não autorizada de valores do lucro líquido, conforme explicitado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 162/173.

Enquadramento legal: artigo 250, I, § único, letra "a", do RIR/1999.

3 – Multa isolada decorrente da falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta.

Enquadramento legal: artigo 2º; 43; 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996; artigo 222; 843 e 957, § único, IV, do RIR/1999; IN SRF nº 93/1997.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 162/173), o autuante esclarece os motivos do lançamento:

1 - Da distribuição disfarçada de lucros relativa a negócios com títulos securitizados

- que, em 16/08/1999, a interessada vendeu a Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd., títulos securitizados ELET950716 por preço inferior ao que praticou, na mesma época, em outras transações da mesma espécie, transferindo disfarçadamente lucro para a controladora;
- que a Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd, sediada no exterior, era controladora do grupo financeiro Banco Meridional SA, que, por sua vez, detinha o controle do Banco Bozano Simonsen SA.

1.1 Títulos securitizados

- que títulos securitizados são créditos decorrentes de negociação, mediante novação, realizada pela Secretaria do Tesouro Nacional com o credor originário de créditos de natureza financeira vencidos contra a União ou por ela garantidos;

1.2 Da infração

- que o Banco Bozano Simonsen SA negociou títulos securitizados praticando taxas muito abaixo do mercado, tendo como contrapartes pessoas ligadas, mais precisamente seu controlador Banco Meridional SA;
- que o art. 464, I, do RIR/1999 permite a presunção legal de distribuição disfarçada de lucro quando a pessoa jurídica aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem de seu ativo a pessoa ligada;
- que os artigos 465 e 466 do RIR/1999, dispõem quem são pessoas ligadas e que, se esta for sócio ou acionista controlador, presumir-se-á DDL ainda que os negócios sejam realizados com pessoa ligada por intermédio de outrem ou com sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse;
- que, no presente caso, foi realizada pelo Banco Bozano Simonsen SA, alienação de títulos securitizados ELET 950716, com valor muito inferior ao praticado pelo mercado, para a Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd, sediada no exterior e controladora do grupo financeiro Banco Meridional SA, que, por sua vez, detinha o controle do Banco Bozano Simonsen SA;
- que o art. 467 do RIR/1999 dispõe que a diferença entre o valor de mercado e o de alienação, no caso de DDL, deve ser adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro real. O art. 60 da Lei nº 9532/1997, diz que os valores relativos a DDL também afetam a base de cálculo da Contribuição Social;
- que o Parecer Normativo CST nº 241/71 orienta que é irrelevante a

causa da distribuição nos casos em que a lei conceitua formas de DDL e que, no presente caso, a finalidade foi de planejamento tributário;

1.3 Da auditoria

- que a auditoria procedida teve com objetivos (1) provar que a negociação de títulos securitizados entre o Banco Bozano Simonsen SA e a Bozano Simonsen Holding Ltd., foi realizada por valor inferior ao do mercado e (2) quantificar a importância paga a menor na negociação, para efeito de determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL;

- que a interessada foi intimada a informar a movimentação de títulos custodiados da Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos (CETIP) em 1999;

- que, posteriormente, a interessada foi intimada (fls. 60) a justificar o motivo pelo qual, em 16/08/1999, vendeu ao Banco Bozano Simonsen Financial Holding Ltd., os títulos ELET950716 a preço unitário (PU) inferior aos praticados no mercado e assumido prejuízo relevante, tendo em vista as seguintes operações:

que, em resposta de fls. 61, a interessada justificou a venda por preço inferior ao praticado no mercado alegando que os títulos em questão tinham baixa liquidez à época, acarretando grande volatilidade de preço. Essa volatilidade seria explicada pela iliquidez dos títulos, indexador fora do padrão de mercado, prazo de vencimento longo e conjuntura econômica doméstica desfavorável devido à desvalorização cambial em janeiro/1999;

- que a interessada justifica ainda que:

- ao final de 1997, o grupo Bozano, por meio da Bozano Simonsen Financial Holdings, adquiriu o controle do Banco Meridional em leilão de privatização que concedia ao vencedor a possibilidade de financiar parte do pagamento que seria feita com moedas de privatização;

- a Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd., usou desse expediente e, ao final de 1999, resolveu pré-liquidar essa parte da dívida e encaminhou ofício à Secretaria do Tesouro Nacional em 16/07/1999 para saber da possibilidade de antecipação parcial do pagamento e procedimentos necessários. O ofício teria sido respondido em 06/08/1999 e, uma vez reunidas as condições para a operação, o Banco Bozano Simonsen SA, tomou, nessa mesma data, último o preço unitário disponível (R\$ 489,70) para a operação de compra e venda realizada com a Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd, efetiva devedora do saldo do preço.

Aduz ainda que, embora tenha sido necessário aguardar até o dia

16/08/1999 para efetivar todos os detalhes da operação, por motivos alheios à sua vontade, a cotação mais próxima conhecida pelas partes era a do dia 03/08/1999.

- que, ao longo da fiscalização, o autuante aduziu os seguintes fatos:

1 – Em 16/08/1999, o Banco Bozano Simonsen SA, vendeu ELET950716 a preço unitário de R\$ 494,62, para a Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd, que utilizou os referidos títulos, no mesmo dia, para amortizar financiamento pela compra do Banco Meridional a preço unitário de R\$ 1.373,97 (valor na curva do papel). Por conseguinte, o Banco Bozano Simonsen SA, assumiu um prejuízo da ordem de R\$ 42.075.043,10;

2 – O fato de o Banco Bozano Simonsen ter alienado bem de seu ativo por valor notoriamente inferior ao de mercado a pessoa ligada presume-se DDL (art. 464, I, do RIR/1999);

3 – A alegação de que foi necessário aguardar até o dia 16/08/1999 por motivo alheio à vontade do Banco Bozano Simonsen para concretizar o negócio tratado pela cotação mais próxima do dia do acerto (03/08/1999) deve ser analisada sob os seguintes aspectos:

(a) de acordo com a documentação apresentada pela interessada, depreende-se que a venda dos títulos sempre esteve condicionada à amortização do Banco Meridional e o prejuízo em tese sofrido pela interessada é lucro transferido para o Banco Meridional via Bozano Simonsen Financial Holdings;

(b) mesmo que os detalhes da operação e a cotação dos títulos tenham sido acertados em 06/08/1999, o prejuízo sempre foi conhecido e desejado pelas partes, conforme verificou o autuante da correspondência trocada entre o Banco Bozano Simonsen e a Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd, tendo em vista que a negociação é efetivada em cima do valor da curva do papel. Conclui o autuante que o prejuízo e a transferência do lucro sempre foram previsíveis pelas partes.

4 – A transferência do lucro jamais será tributada na Bozano Simonsen Financial Holdings, por ser sediada no exterior.

- que, diante dos fatos narrados e dos dispositivos legais vigentes, conclui-se pela ocorrência de distribuição disfarçada de lucros, ou seja, o negócio teve como objetivo a realização de prejuízo por parte do Banco Bozano Simonsen SA .

1.4 Lançamento

- que o valor a ser lançado de ofício como DDL é obtido da seguinte

forma, sendo PU da curva o valor obtido pela Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd., na amortização da privatização do Banco Meridional SA.

2 – Não dedutibilidade das rendas de Títulos da Dívida Agrária (TDA)

- a interessada foi intimada a identificar a base legal da exclusão dos rendimentos dos TDA da apuração do lucro real. Em resposta, alegou a imunidade prevista no art. 184 da CF. Posteriormente, a interessada confirmou que os TDA foram adquiridos em mercado secundário e retificou o embasamento legal para o art. 720, VI, do RIR/1994, e não art. 777, VIII, do RIR/1999;
- que a exclusão do lucro real do rendimento dos TDA não tem amparo legal por falta de previsão. Além disso, a imunidade prevista no art. 184, § 5º, da CF/1988, não se estende a terceiros (art. 250, § único, letra "a", do RIR/1999 e entendimento do STF);
- que, em consequência, a interessada realizou uma exclusão indevida, que é objeto de lançamento de ofício nos valores relacionados às fls. 171, totalizando R\$ 2.820.253,51;

3 – Multa isolada

- que os fatos apurados nos itens 1 e 2 ensejam, nos meses de janeiro e agosto, a aplicação de multa isolada nos valores de R\$ 7.438,02 e R\$ 7.068.888,75, tendo em vista a falta de pagamento do imposto por estimativa após o término do ano-calendário, conforme art. 44, IV, da Lei nº 9.430/1996 e art. 16 da IN SRF nº 93/1997.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 194/237.

A Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela procedência parcial do lançamento, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

"Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS.



FAVORECIMENTO A PESSOA JURÍDICA LIGADA – Autoriza a presunção de distribuição disfarçada de lucro a alienação de bem do ativo a pessoa ligada por valor notoriamente inferior ao de mercado, assim entendido o valor que a interessada praticou com terceiros na venda do mesmo ativo três dias antes de efetivar o negócio com empresa ligada.

EXCLUSÕES INDEVIDAS DO LUCRO REAL. RENDIMENTOS DE TDA DE TERCEIRO NÃO DESAPROPRIADO – Incabível a exclusão, na determinação do lucro real, dos rendimentos de TDA auferidos por terceiro que não o desapropriado, por falta de expressa previsão legal.

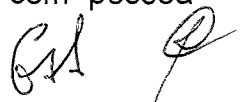
SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE POR MULTAS. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE – O fato de os arts. 132 e 133 atribuírem ao sucessor a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido pela sucedida não implica dispensa do pagamento da multa, uma vez que tal benefício deve estar expresso em lei.

MULTA ISOLADA DE OFÍCIO – Sujeita-se à multa de ofício exigida isoladamente o contribuinte que, sujeito ao recolhimento mensal por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no final do período-base.

Lançamento Procedente em Parte”

Ciente da decisão de primeira instância em 30/06/04 (fls. 292), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 29/07/04 (fls. 293), sob os seguintes fundamentos:

- a) que a fiscalização cometeu erro na feitura do lançamento relativo à DDL ao utilizar o valor de face em vez do valor de mercado dos títulos, o que enseja a nulidade do lançamento. Trata-se de questão ligada aos limites objetivos e subjetivos aos quais se encontra submetida a revisibilidade do ato administrativo de lançamento;
- b) que não se pode falar em distribuição disfarçada de lucros no caso presente, já que ausentes quaisquer de seus pressupostos legais, visto como as negociações envolvendo os títulos denominados ELET's foram realizadas em condições estritamente comutativas, dentro dos preços e parâmetros de mercado que na ocasião se apresentavam e com pessoa



jurídica que não reveste a qualidade de 'pessoa ligada' exigida pela legislação. Some-se a isso o fato de a operação ter sido, inegavelmente, concretizada no dia 06.08.99, como, aliás, a fiscalização e a decisão recorrida não negam em momento algum. Assim, não poderia a fiscalização ter tomado como parâmetro para o apreçamento dos títulos securitizados preços unitários praticados em negociações posteriores àquela data, uma vez que tal providência vai de encontro à letra do RIR/99, art. 465, inciso III, 3º, que determina a utilização do preço praticado em negociações anteriores e recentes do mesmo bem, sendo certo que, no presente, a cotação anterior mais próxima era a do dia 03.08.99 (R\$ 489,70) inferior, portanto, ao preço praticado pelo recorrente (R\$ 494,62);

- c) que a tabela contida no TVF aponta diversas transações contemplando preços de mercado que variam de R\$ 489,70 a R\$ 855,75, sendo certo que o prazo praticado pelo recorrente foi de R\$ 494,62, dentro, portanto, da variação apontada na referida tabela. O que fez a fiscalização? Ignorou os preços de mercado praticados em datas próximas e apontadas por ela própria no Termo de Verificação para adotar como parâmetro o "preço unitário da curva", ou seja, o valor pelo qual o título foi utilizado para quitação do preço de compra do controle do Banco Meridional adquirido em leilão de privatização. Como se vê, não houve qualquer erro de cálculo na revisão do lançamento. Houve, isto sim, erro na aplicação da legislação em vigor ao caso concreto, pois a fiscalização ignorou a lei e a prova dos autos, tendo efetuado o lançamento com base no valor de curva do título e não no seu valor de mercado, extravasando, em larga medida, os limites impostos pela legislação tributária;
- d) que a fiscalização falhou duplamente por não ter conseguido comprovar que seria possível negociar os títulos vendidos junto a terceiros por um valor superior àquele que foi fixado com a Bozano Holdings e por não ser possível desconsiderar os efeitos do negócio jurídico celebrado em 06.08.99, que restou perfeito e acabado nesta data, diante da manifestação positiva da Secretaria do Tesouro Nacional;
- e) que a própria fiscalização acabou por desprezar a prova dos autos, uma vez que ela própria admitiu no TVF que o preço praticado no negócio levado a efeito entre o recorrente e a Bozano, era o único conhecido na data em que a transação foi acertada, ou seja, o preço unitário do dia 03.08.99. O critério jurídico utilizado pelo Fisco para vislumbrar a suposta distribuição disfarçada de lucros não foi, de fato, a negociação por valor inferior ao de mercado, como determina a lei, mas

sim a suposta vantagem da qual a Bozano Holdings teria sido beneficiária por utilizar os títulos adquiridos com deságio do Banco Bozano para liquidar uma dívida pelo valor da curva dos referidos títulos;

- f) que a fiscalização não tem como negar que a negociação foi realizada por valor de mercado pela cotação mais próxima à data em que o negócio ser aperfeiçoou (06.08.99), mas imputa ao recorrente a suposta DDL porque, ao liquidar a dívida pelo valor da curva do papel a Bozano Holdings se beneficiou da diferença entre o valor do mercado pelo qual adquiriu o título e o valor pelo qual o referido papel foi utilizado para liquidar o saldo remanescente do preço de compra do Banco Meridional;
- g) que a decisão de primeira instância, embora tenha acolhido os argumentos aduzidos pelo recorrente e admitido que o valor da curva do papel não serve de parâmetro para aferir a existência de DDL, modificou o critério jurídico do lançamento original e manteve a exigência, agora com base em uma suposta negociação por preço inferior ao de mercado, o que, embora mais adequado sob o ponto de vista técnico, é manifestamente inadmissível à luz do disposto no art. 146 do CTN. Outro fato, tão ou mais grave do que a modificação do critério jurídico é a flagrante violação do Regulamento do Imposto de Renda cometida pela turma julgadora, ao justificar a manutenção do lançamento relativo à DDL com base em negociação passada em data posterior àquela em que o negócio foi acertado entre as partes (06.08.99). Essa desconformidade com o texto da lei pode ser facilmente identificada através da simples leitura do § 3º do art. 465 do RIR/99, que determina, expressamente, a comparação da transação objeto de questionamento com negociações anteriores do mesmo bem;
- h) que, ainda que o recorrente tenha realizado em 13.08.99, negócio envolvendo os mesmos títulos por preço superior, como foi o caso da Eletronorte, cuja transação se deu pelo valor de R\$ 855,74, o fato é que negociações posteriores com o mesmo bem não servem de parâmetro para que se possa aferir a possível existência de DDL, devendo a administração tributária verificar o preço praticado nas negociações anteriores com o mesmo bem. Na presente hipótese, sabe-se que a única transação realizada antes de 06.08.99, foi concretizada por R\$ 489,70, preço este inferior aos R\$ 494,62 praticados pelo recorrente;
- i) que, note-se ainda, conquanto a cotação do dia mais próximo ao da efetiva tradição dos títulos (dia 13/08/99) seja de fato maior do que o preço unitário pelo qual foi realizada a venda para a Bozano Holdings, todos os detalhes da operação foram

acertados no dia 06/08/99, somente a transferência é que não foi realizada no próprio dia 06/08/99, tendo sido necessário aguardar até o dia 16/08/99, por razões que independeram da vontade do Banco Bozano Simonsen, quais sejam: (i) a CETIP não sabia como liquidar a dívida na data em que o negócio foi acertado, tendo as partes investigado a forma de liquidação para depois fazê-la, o que só foi possível na segunda-feira, dia 16 de agosto, após a troca de e-mails ocorrida no dia 13 deste mesmo mês (Anexo III), uma sexta-feira e (ii) o Tesouro Nacional preferiu aguardar a divulgação do IGP-DI, o que somente ocorre na segunda quinzena do mês, para definir o preço unitário referente ao valor de face pelo qual seria amortizada a dívida, uma vez que as ELET's são corrigidas pelo IGP-DI e antes do dia 16 não se sabia qual o valor corrigido dos títulos;

- j) que o negócio foi realizado na data em que houve efetivamente o acerto entre as partes, nada obstante a liquidação tenha ocorrido em momento posterior pelas razões já expostas. Trata-se de negócio perfeito e acabado no dia 06.08.99, mas cuja formalização se deu em momento posterior, o que de forma alguma é capaz de deslocar o momento de sua celebração para o dia em que os títulos foram transferidos já que o valor de mercado conhecido pelas partes (valor notório) é aquele do dia da celebração e não o da tradição dos títulos;
- k) que, ao dispor sobre distribuição disfarçada de lucros a norma delimita claramente seu campo de incidência, pressupondo, por óbvio, a existência de lucros a serem transferidos, lucros estes a serem apurados mediante escrituração comercial regular nos termos da Lei n. 6404/76;
- l) que a decisão recorrida buscou acobertar uma grave e insuperável incongruência contida no TVF que consiste em afirmar que o beneficiário da suposta distribuição disfarçada de lucros teria sido o Banco Meridional, que sequer tomou parte na transação. Isto fica claríssimo às fls. 7 do referido documento onde a fiscalização afirma que: *"o prejuízo em tese sofrido pelo Banco Bozano Simonsen é o lucro transferido para o Banco Meridional via Bozano Simonsen Financial Holdings"*. Enquanto a decisão recorrida tenha tentado justificar a manutenção do lançamento afirmando que *"tanto a Bozano Holdings quanto o Banco Meridional eram controladores do recorrente"*, sento irrelevante que a transferência do lucro tenha sido feita para o Banco Meridional (fls. 274), o fato é que resulta inadmissível e ilógico imaginar que o referido Banco, que apenas foi adquirido pela Bozano Holdings, tenha sido o beneficiário da suposta DDL;



- m) que, no que se refere à exclusão dos rendimentos de títulos da dívida agrária – TDA's da apuração do lucro real, o lançamento também não procede já que o recurso especial a que alude a Administração Tributária, embora julgado pela segunda turma do STF em 28.08.99, somente foi publicado no Diário da Justiça em 19.04.02, sendo certo que a última exclusão refere-se ao mês de dezembro de 1999. O fundamento legal da autuação (artigo 250, I e parágrafo único do RIR/99) é manifestamente equivocado e inaplicável à hipótese sob exame, já que não se trata de rendimentos ou ganhos de capital na transferência de imóveis mas sim de rendimentos de TDA;
- n) que a Lei n. 4.504/64 define que o pagamento decorrente de processos de desapropriação poderá ser feito com Títulos da Dívida Agrária emitidos pelo Poder Executivo, na forma nominativa ou ao portador, sem fazer qualquer distinção referente a vantagens e benefícios quanto aos possuidores desses papéis, emitidos em uma ou em outra modalidade;
- o) que o TDA é título emitido *pro soluto* e, pelo fenômeno da incorporação, nele se materializa a própria indenização pelo desapossamento. Em razão da autonomia cambial, equipara-se a bem móvel e como tal, circula no mercado. Quando entregue ao expropriado, o Estado, ao tempo que se exonera pela indenização, compromete-se em resgata-lo de qualquer portador ou endossatário que o apresente, sem indagar as causas da transferência e sem fazer qualquer distinção quanto ao seu portador. Qualquer restrição à justa indenização, inclusive através da incidência de tributos (IRPJ, IRPJ ou IOF) é, portanto, um violento atentado ao preceito constitucional previsto no art. 184;
- p) que a multa isolada não pode prosperar, visto que, além de não haver qualquer imposto a pagar e do montante de prejuízos fiscais do recorrente absorver por inteiro a revisão do lançamento, não se trata de uma multa genuinamente tributária, mas sim de uma penalidade administrativa que visa garantir a incidência ou a integralidade desta sistemática legal de apuração do lucro real. A própria decisão recorrida reconheceu que, mesmo mantido o lançamento de ofício, não havia qualquer imposto a pagar;
- q) que apurou mensalmente o imposto devido por estimativa, demonstrando através de balancetes e cálculos com base no lucro real, prejuízos fiscais mensais, decorrendo o lançamento de fato diverso, qual seja, após a revisão de ofício realizada pela fiscalização, foram ajustadas as bases de prejuízo fiscal do recorrente, resultando daí diferença de imposto a pagar no entender da autoridade autuante que, entretanto, após a

decisão de primeira instância, restou integralmente absorvida pelo montante de prejuízos fiscais existentes, como afirma a própria decisão;

- r) que, diante da impossibilidade de se cobrar multa de ofício em razão da absorção do montante tributável pela base de prejuízos fiscais acumulados do recorrente, não pode o Fisco utilizar a multa isolada como substitutivo dessa penalidade, por absoluta ausência de amparo legal;
- s) que é inaplicável a taxa SELIC para a cobrança dos juros moratórios;
- t) que andou mal a decisão recorrida ao manter a multa de ofício, porque o CTN em seu artigo 128 reza que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte. Assim é vedado que cobre de empresa que foi objeto de negócio de alienação, penalidade pela prática de um ilícito ocorrido na gestão do antigo controlador, já que não seria razoável fazer recair sobre o adquirente o encargo financeiro de sanção pela prática de ato ilícito para o qual este em nada contribuiu;
- u) que o artigo 133 do CTN, no que tange à responsabilidade por sucessão, é absolutamente claro ao dispor que tal responsabilidade concerne aos tributos devidos pela pessoa jurídica adquirida, sendo descabida a aplicação da multa de ofício ao recorrente, uma vez que esta constitui verdadeira sanção pelo suposto descumprimento de dever legal e, como tal, não pode passar da pessoa do infrator, a teor do que dispõe o inciso XLV, do artigo 5º da Constituição Federal.

Posteriormente, o interessado retornou aos autos com a juntada da petição de fls. 351/356 e dos documentos de fls. 357/370.

Às fls. 348, o despacho da DEINF em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, não acolho a menção levada a efeito pelo recorrente em relação a eventual erro cometido pela fiscalização, o que ensejaria a nulidade do lançamento em decorrência de tomar como parâmetro para o cálculo da distribuição disfarçada de lucros o valor de curva dos títulos securitizados. Tal fato foi alterado pela decisão de primeira instância, porém, inexiste qualquer irregularidade suficiente para declarar a nulidade do procedimento fiscal.

Quanto ao mérito, a fiscalização centrou o lançamento a título de distribuição disfarçada de lucros em razão da venda, por parte do Banco Bozano Simonsen S/A, de títulos ELET 950716, a preço unitário de R\$ 494,62, na data de 16/08/1999, sendo que, nesta mesma data, o adquirente utilizou os referidos títulos para amortizar financiamento realizado pela compra do Banco Meridional S/A, cujo valor unitário foi de R\$ 1.373,97 (valor na curva do papel).

A autoridade autuante rejeitou os argumentos do contribuinte de que na verdade, a venda teria ocorrido no dia 06/08/99, e, portanto, a cotação mais próxima do dia seria a operação realizada no dia 03/08/1999, cujo preço unitário foi de R\$ 489,70.

No entender da fiscalização, ainda que os detalhes da operação e o valor na negociação dos títulos tivessem sido acertados em 06/08/1999, o prejuízo sempre foi conhecido e desejado pelas partes, tendo em vista que a negociação é efetivada em cima do valor da curva do papel. Conclui o autuante que o prejuízo e a transferência do lucro sempre foram previsíveis pelas partes.

Diante disso, procedeu a lavratura do auto de infração como lucros distribuídos disfarçadamente cujo valor foi obtido da seguinte forma:

$DDL = \text{Quantidade Negociada} \times (\text{PU da curva} - \text{PU negociado}).$

onde: PU da curva: valor na curva do papel (ELET950716). Valor obtido pelo Bozano Simonsen Financial Holdings na amortização da privatização do Banco Meridional S/A;

PU negociado: Preço Unitário negociado entre o Banco Bozano Simonsen S/A e o Bozano Simonsen Financial Holdings.

$$DDL = 47.848 \times (1.373,97 - 494,622) = \text{R\$ } 42.075.043,10.$$

Assim, para apurar o lucro distribuído disfarçadamente, o autuante tomou o valor da venda do título à União, que foi feita pelo valor na curva (R\$ 1.373,97), e subtraiu o valor unitário da operação entre a interessada e a Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd (R\$ 494,62), multiplicado pela quantidade de títulos negociados (47.484). Entende-se por valor na curva aquele que contabiliza o retorno do investimento pela taxa de juros registrada na emissão do ativo. Ou seja, tomou como parâmetro o maior valor que dispôs, deixando de lado os valores efetivamente praticados no período.

Com relação ao preço unitário do título, o recorrente afirma que contratou o valor de R\$ 494,62 em 03/08/1999, mas que só efetivou o negócio em 16/08/1999 por motivos alheios à sua vontade, os quais cita em sua impugnação e repete na peça recursal: (i) a CETIP não sabia como liquidar a dívida na data em que o negócio foi acertado, tendo as partes investigado a forma de liquidação para depois fazê-la, o que só foi possível em 16/08/1999, após troca de e-mails ocorrida em 13/08/1999 (sexta-feira); (ii) O Tesouro Nacional preferiu aguardar a divulgação do IGP-DI, o que somente ocorre na segunda quinzena do mês para definir o preço unitário referente ao valor de face pelo qual seria amortizada a



dívida, uma vez que as ELETs são corrigidas pelo IGP-DI e antes do dia 16 não se sabia qual o valor corrigido dos títulos.

A decisão recorrida manteve em parte o lançamento em relação ao presente item, justificando que *“a interessada negociou em 13/08/1999 o mesmo ativo, vendendo 33.745 títulos às Centrais Elétricas do Norte do Brasil S.A – Eletronorte, pelo preço unitário de R\$ 855,75, três dias antes de ter efetivado o negócio com a Bozano Simonsen Financial Holdings Lt., Nota-se que todas as operações que a interessada tratou após 13/08 tiveram preço unitário acima de R\$ 800,00, para o mesmo ativo, conforme quadro de fls. 166.”*

Quanto ao valor da curva, a decisão de primeira instância rejeitou o valor tomado como base de cálculo, tendo procedido à alteração no valor do lançamento, utilizando o valor que considerou o mais próximo da operação entre Banco Bozano Simonsen S.A e Bozano Simonsen Financial Holdings Ltd. Consta no voto condutor da decisão recorrida que, *“como se observa do quadro de fls.76 e 78, apresentado pela CETIP, os títulos em questão são negociados no mercado, em sua esmagadora maioria, com deságio com relação ao valor na curva”*.

Afirma ainda aquela decisão *“que não tem amparo a exigência feita pelo autuante com base no valor de curva, pois o art. 465, § 2º, se refere expressamente ao preço de mercado, que é aquele determinado pelo volume dos negócios. Desse modo, deve-se tomar como parâmetro o valor da última operação anterior à efetivação do negócio, que foi, coincidentemente, a venda de 33.745 títulos ELET950716 pelo Banco Bozano Simonsen S.A à Eletronorte em 13/08/1999 por R\$ 855,74, conforme fls. 41”*.

Discordo do posicionamento da decisão recorrida ao destacar que a operação em questão teria ocorrido em 16/08/99, razão pela qual a turma de julgamento decidiu pela alteração da base de cálculo utilizada no lançamento, tomando como preço parâmetro um negócio realizado no dia 13/08/99, em valor

superior ao praticado na operação que deu causa à presente lide.

De acordo com os documentos juntados aos autos, na verdade, a data da efetiva realização do negócio foi o dia 06/08/1999, fato esse que foi ignorado pela autoridade autuante. Deveria a fiscalização descaracterizar a data em questão com justificativa plausível e suficiente para tanto. O próprio autuante admite no Termo de Verificação Fiscal que o preço praticado no negócio levado a efeito entre o interessado e a Bozano Holdings era o único conhecido na data em que a transação foi acertada, qual seja, o preço unitário do dia 03.08.99.

Conforme a tabela constante do TFV (fls. 166), a única transação ali constante, antes da data que efetivamente consta a realização do negócio (06.08.99), é a operação realizada no dia 03.08.99, cujo valor unitário da operação é de R\$ 489,80, ou seja, inferior àquele praticado entre as empresas ligadas.

Aliás, no sentido de que não é cabível utilizar como parâmetro os preços praticados em transações posteriores a própria decisão de primeira instância faz a seguinte afirmação: *“Assim, não tem amparo a exigência feita pelo autuante com base no valor de curva, pois o art. 465, § 2º, se refere expressamente ao preço de mercado, que é aquele determinado pelo volume dos negócios. Desse modo, deve-se tomar como parâmetro o valor da última operação anterior à efetivação do negócio, que foi, coincidentemente, a venda de 33.745 títulos ELET950716 pelo Banco Bozano Simonsen S/A à Eletronorte em 13/08/99 por R\$ 855,74, conforme fls. 41”.*

Com relação à data efetiva da transação, ao responder o Termo de Intimação de fls. 60, o recorrente informa (fls. 62) que: *“conquanto a cotação do dia mais próximo ao da efetiva tradição dos títulos (dia 13/08/99) seja de fato maior do que o preço unitário pelo qual foi realizada a venda para a Bozano Holdings, todos os detalhes da operação foram acertados no dia 06.08.99, somente a transferência é que não foi realizada no próprio dia 06.08.99, tendo sido necessário*

aguardar até o dia 16.08.99, pelas seguintes razões: (i) a CETIP não sabia como liquidar a dívida na data em que o negócio foi acertado, tendo as partes investigado a forma de liquidação para depois fazê-la, o que só foi possível na segunda-feira, dia 16 de agosto, após a troca de e-mails ocorrida no dia 13 deste mesmo mês, uma sexta-feira; (ii) o Tesouro Nacional preferiu aguardar a divulgação do IGP-DI, o que somente ocorreu na segunda quinzena do mês, para definir o preço unitário referente ao valor de face pelo qual seria amortizada a dívida, uma vez que as ELET's são corrigidas pelo IGP-DI e antes do dia 16 não se sabia qual o valor corrigido dos títulos". Nesse sentido, os documentos juntados aos autos confirmam as afirmações do recorrente, conforme a leitura que se faz às fls. 64/78.

Efetivamente, a data constante dos documentos é 06/08/99, os quais não foram descaracterizados pela fiscalização, mas apenas ignorados, motivo pelo qual devem ser acolhidos como verdadeiros e suficientes para comprovar a realização do negócio entre as empresas.

A justificativa para a lavratura do auto de infração consta do Termo de Verificação Fiscal às fls. 168, *verbis*:

a – analisando a documentação fornecida pela fiscalizada é de fácil percepção que a venda dos títulos securitizados sempre esteve condicionada a concretização da amortização da privatização do Banco Meridional S/A, e, ainda, desnecessário se faz mostrar que o prejuízo em tese sofrido pelo Banco Bozano Simonsen S/A, é o lucro transferido para o Banco Meridional via Bozano Simonsen Financial Holdings;

b – ainda que se entenda que os detalhes da operação foram acertados no dia 06.08.99 e, portanto, a cotação mais próxima conhecida era do dia 03.08.99, não há como negar que a ordem de grandeza do prejuízo sempre foi conhecida e desejada, conforme se depreende das correspondências trocadas entre os participantes da referida negociação, uma vez que a negociação é efetivada em cima do valor da curva do papel.

A própria autoridade autuante destaca que é de se acolher a data

de 06/08/99, como sendo aquela em que efetivamente ocorreu a transação e mais, conforme comprovam os documentos, além da citação do Termo Fiscal, a cotação mais próxima conhecida era do dia 03/08/99, cujo valor PU representa R\$ 489,70. Portanto, o preço praticado que deu origem ao lançamento, é superior àquele que o próprio autuante fez constar, mas que ignorou como sendo suficiente para ser utilizado como parâmetro.

Tenho para mim, que não restou comprovadamente demonstrada a irregularidade praticada pelo recorrente, no que diz respeito à distribuição disfarçada de lucros no caso sob exame, pois não houve qualquer prova que a transação efetivamente não teria ocorrido na data de 06/08/99, bem como também não ficou demonstrado que na referida data, o valor de mercado dos títulos alienados teria sido outro diferente daquele que a própria fiscalização fez constar no Termo de Verificação.

Sobre caso semelhante, este Colegiado já se manifestou a respeito, conforme a decisão prolatada no Acórdão nº 101-93.031, de 11/04/2000, assim ementado:

“RPJ – DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS – Não tipifica a infração do artigo 367, inciso III, do RIR/80 – distribuição disfarçada de lucros - a empresa ligada no exterior pela venda de direitos de crédito correspondente a debêntures da Siderbrás atualizados com último índice IGP-DI disponível, quando os mesmos títulos eram negociados no País por 50% a 58% do preço unitário atualizado.”

Diante disso, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício interposto pela Sexta Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro I, e dar provimento ao recurso voluntário para excluir da exigência o presente item.

RENDIMENTOS DECORRENTES DE TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA - TDA

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'GR' and the other a stylized 'P'.

Consta do TVF (fls. 170) a seguinte descrição dos fatos:

“Constatado o fato de que a fiscalizada vinha excluindo os rendimentos de Títulos da Dívida Agrária quando da apuração do lucro real, a mesma foi intimada a identificar o embasamento legal para a referida exclusão.

Em resposta, a fiscalizada alega a imunidade prevista no artigo 184 da CF e o inciso VIII do art. 777 do RIR/99.

Logo após, a fiscalização veio confirmar que os Títulos da Dívida Agrária (TODA's) foram adquiridos pelo Banco Santander S/A, em mercado secundário, bem como retificar seu entendimento sobre o embasamento legal para o artigo 720, VI do RIR/94 e não inciso VIII do artigo 777 do RIR/99.”

Trata-se da inclusão à base de cálculo do IRPJ, de valores excluídos do lucro líquido na apuração do lucro real, correspondente ao reconhecimento da receita decorrente de Títulos da Dívida Agrária.

Não tem razão o recorrente ao alegar a imunidade sobre referidas receitas, tampouco em relação à pretensa nulidade do lançamento por enquadramento legal indevido.

Com efeito, a imunidade prevista no artigo 184, § 5º da Constituição Federal estabelece o seguinte:

“Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

(...);

§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”

O dispositivo constitucional acima transcrito determina que não podem ser exigidos tributos sobre os ganhos de capital por ocasião da desapropriação de imóveis destinados à reforma agrária.

Ou seja, a norma legal estabelece que não incidirá tributo sobre a operação de desapropriação do imóvel propriamente dita, isto é, sobre o eventual ganho que obtiver o proprietário por ocasião da transferência. Porém, tal isenção não se estende aos rendimentos auferidos posteriormente por terceiros, decorrentes de negócios de compra e venda dos títulos que dão direito de receber o valor correspondente à desapropriação.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal se pronunciou no RE 169.628-DF, de 28.09.99, conforme ementa abaixo:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. DESAPROPRIAÇÃO. TÍTULO DA DÍVIDA AGRÁRIA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXTENSÃO AO TERCEIRO POSSUIDOR. IMPOSSIBILIDADE. 1. A isenção de tributos de que trata o § 5º do artigo 184 da Constituição Federal, deferida às operações relativas às transferências de imóveis desapropriados, há de ser entendida como imunidade e tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, de competência exclusiva da União Federal. 2. Os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. 3. Terceiro adquirente de títulos da dívida agrária. Imunidade. Extensão. Impossibilidade. O benefício alcança tão-somente o expropriado. O terceiro adquirente, que com ele realiza ato mercantil, em negócio estranho à reforma agrária, não é destinatário da norma constitucional.”

Assim, a imunidade determinada na Constituição Federal alcança tão somente aquele que sofrer os efeitos da desapropriação, sendo que as

negociações posteriores dos títulos que garantem o crédito revestem-se da característica normal de papéis negociáveis no mercado financeiro. Todas as transações posteriores desses títulos estão sujeitas ao tributo da mesma forma que os demais negócios financeiros realizados entre as pessoas jurídicas.

Inexiste qualquer irregularidade sobre o enquadramento legal da infração, sendo que o dispositivo citado no auto de infração, no caso, o art. 250, I, e parágrafo único, letra "a" do RIR/1999, que dispõe que somente podem ser excluídos, na apuração do lucro real, os valores que o mesmo especifica, não permitindo contudo, a exclusão de outras importâncias não relacionadas.

O enquadramento legal é pertinente e rejeito a preliminar de nulidade.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA

A interessada insurge-se contra a exigência das multas de ofício e isolada, tendo em vista a inexigibilidade das mesmas em relação a responsabilidade dos sucessores.

Esta matéria está pacificada no âmbito do Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo sido apreciada em diversas oportunidades por esta Câmara, cabendo citar inclusive o Acórdão n. 101-94.480, de 28/01/2004, cuja ementa tem a seguinte redação:

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

Nesse sentido, peço vênha para transcrever o voto proferido pelo ilustre Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral no Acórdão nº 101-93.587, de

22/08/2001, 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 nº1.598/77, 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:

«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:

.....
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.

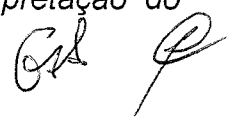
Essa intenção já era clara, no Anteprojeto que resultou no Código Tributário Nacional sobretudo por ter explicitado, no próprio texto do dispositivo e não apenas por meio de sua localização dentro do capítulo da sucessão tributária, que a ‘empresa resultante da incorporação’ era uma sucessora:

«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)", assinala SILVA MARTINS com propriedade:

«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).

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

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.

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:

«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» (Agravado 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 a multa fiscal com efeito de pena administrativa.

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

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)"

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.

Cabe citar aqui o ilustre tributarista Aliomar Baleeiro, em sua obra "Direito Tributário Brasileiro", 11ª ed, Rio de Janeiro, Forense, 1999:

"A empresa ou Pessoa Jurídica de Direito Privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra responde pelos tributos devidos pelas entidades, que nela se integraram até a data do ato que as uniu.

O dispositivo abrange as modificações jurídicas das empresas formadoras da nova ou que as absorveram na empresa preexistente. A antiga desaparece juridicamente amalgamada na nova ou na preexistente.

Em consequência, a regra, em nossa opinião, não é de aplicar-se, salvo lei expressa, à aquisição do chamado 'controle acionário' duma sociedade anônima por outra ou por uma empresa de tipo diferente.

Nesse caso, sobrevive juridicamente a sociedade anônima cuja maioria de ações, passando à propriedade de outra empresa, é por essa praticamente dominada, como aconteceu com a Ford do Brasil e a Willys Overland, antes da fusão em 1969.

A solução poderá ser a do art. 132, se a empresa controladora, ainda que mantendo a personalidade jurídica da sociedade controlada, confundir suas instalações, fábricas e estabelecimentos, de sorte que, na realidade, existe uma só entidade econômica e fez-se notória a absorção da sociedade controlada, como costumam fazer os Bancos.

Fora desse caso, o art. 132 visa às hipóteses comuns de uma sociedade em nome coletivo, ou por quotas de responsabilidade limitada, transformar-se, p. ex., numa sociedade anônima; a "merge" dos americanos ou fusão de duas ou mais pessoas jurídicas; incorporação duma empresa por outra etc., enfim casos em que desaparece a personalidade jurídica das empresas formadoras."

Diante do exposto, as multas notificadas referentes a período anterior à sucessão, não se transmite à pessoa jurídica sucedida, porque não pode conter-se no conceito de "tributo".

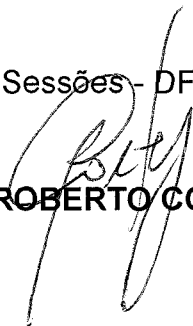


PROCESSO Nº. : 19740.000649/2003-46
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.929

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso ex officio, e DAR provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência o item relativo à distribuição disfarçada de lucros, bem como das multas de ofício e isolada.

Sala das Sessões - DF, em 14 de abril de 2005


PAULO ROBERTO CORTEZ

