



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ELO

Sessão de 20 de março de 1991

ACORDÃO Nº 102-25.951

Recurso nº 96.435 - IRPJ - EXS: 1986 a 1988

Recorrente ÉRICO ARCHER (F. I.)

Recorrid DRF EM RIO GRANDE - RS

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRELIMINAR DE PRECLUSÃO DE PRAZOS PARA JULGAMENTO.

A nulidade da Decisão de 1ª Instância, declarada em Acórdão, não tem efeito devolutivo de prazo para manifestação da autoridade monocrática, visto no curso do processo administrativo fiscal não fluir prazo de decadência ou de prescrição, ex-vi dos arts. 151 do CTN e 59 do PAF.

IRPJ - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUCESSÃO.

A firma que continuar a exploração do mesmo negócio, sucedendo outra no mesmo local, torna-se responsável pelos tributos devidos pela firma que interrompeu suas atividades. Caracteriza-se, assim, a transferência e aquisição do fundo de comércio, que se confunde com o próprio estabelecimento, ex-vi do art. 133, do CTN.

OMISSÃO DE RECEITAS - LUCRO PRESUMIDO

Verificado que os gastos necessários à atividade desenvolvida foram superiores à receita bruta operacional declarada, a diferença ficará sujeita à tributação como receita omitida, se o contribuinte não lograr comprovar a origem dos recursos utilizados.

MULTA DE OFÍCIO - SUCESSÃO

Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa lançada, de caráter punitivo, a quem não deu causa a ato ilegal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ÉRICO ARCHER (F. I.).

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões em 20 de março de 1991

*João Dias Neto*  
JOÃO DIAS NETO

- PRESIDENTE

*José Magno Pombo Veiga*  
JOSÉ MAGNO POMBO VEIGA

- RELATOR

*Maria Lúcia de Sá Motta A. Reis*  
MARIA LÚCIA DE SÁ MOTTA A. REIS

- PROCURADORA DA FAZEN-

DA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE:

12 JUL 1991

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Waldevan Alves de Oliveira, Maria Clélia de Andrade Figueiredo, Kazuki Shiobara e Francisco de Paula Correa Carneiro Gifoni.

√

Acórdão nº 102-25,951

R E L A T Ó R I O

O contribuinte acima identificado recorre a este Conselho de Contribuintes, fls. 84/87, contra a Decisão de nº 570/89, proferida pelo Delegado da DRF em Rio Grande-RS, fls. 71/81, que manteve parcialmente a exigência fiscal formalizada pelo Auto de Infração de fls. 02.

O Processo subiu à apreciação deste Colegiado e foi distribuído ao ilustre Conselheiro Dr. César da Silva Ferreira.

Este, após o Relatório do que se contém nos autos, fls. 91/94, lido em Plenário, em seu voto acolheu as razões de fato e de direito invocadas pelo recorrente, e declarou nula a decisão recorrida, fls. 95.

A Câmara acolheu o voto e o processo foi baixado para que nova decisão fosse prolatada pela autoridade monocrática, na boa e devida forma.

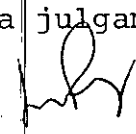
Em cumprimento ao solicitado, a autoridade monocrática proferiu nova decisão, de nº 168/90, fls. 97/112, lida em Plenário.

O recorrente toma ciência da nova decisão em.... 09.10.90 e em 06.11.90 apresenta seu recurso, fls. 116/117, nos seguintes termos:

1º - A r. Decisão da Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes, ANULOU A DECISÃO de Primeira Instância.

2º - Ao anular, restabeleceu prazos indisponíveis, para que o Processo fosse julgado novamente, quando a Primeira Instância, já havia julgado e precluído os prazos para manifestação sobre as matérias apresentadas com a Impugnação do Recorrente.

3º - A Lei Adjetiva não permite o restabelecimento de prazos, e excepcionalmente poderia se admitir a corrigenda de fatos obscuros, através de fórmulas legais, o que não ocorreu. Assim procedendo, o Conselho de Contribuintes estaria dando margem para que sempre fosse corrigida as falhas de Primeiro Grau, nunca chegando a julgamento final do feito.



Acórdão. nº 102-25.951

4º - Com o esclarecimento do fato obscuro também o Primeiro Grau não se manifestou corretamente, uma vez que não elidiu a manifestação correta do Impugnante.

Diante do exposto, espera ver Julgado o presente Recurso, para ser cassado o Auto de Infração e cancelado o débito ali existente, por inconstitucional e inexistente, bem como, ratifica todos os termos da Impugnação havida."

É o relatório.



VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ MAGNO POMBO VEIGA - RELATOR

O recurso atende às condições de admissibilidade previstas no Decreto nº 70.235/72, inclusive da tempestividade (art. 33).

Dele tomo conhecimento.

DA PRELIMINAR DE PRECLUSÃO DOS PRAZOS

A tese que a defesa advoga, como efeito da declaração de nulidade da Decisão prolatada pela autoridade monocrática: devolução dos prazos preclusos, à autoridade monocrática, para manifestação sobre as matérias apresentadas na impugnação do recorrente; é insustentável, não só porque a declaração de nulidade não tem o efeito pretendido pelo interessado, como também pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

Primeiro, porque a possível inobservância de prazos jamais poderia gerar direitos a terceiros, sobretudo efeitos que só podem nascer de lei substantiva, especialmente quando envolvem matéria de interesse público, como é o caso da prescrição, segundo entendimento exposto no Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de nº 01-0.046.

A prosperar a tese invocada pelo recorrente, contemplar-se-ia o desfavor de vedar a correção de possíveis lapsos, inexatidões ou erros materiais que acometeriam o lançamento do tributo, com ofensa ao princípio da justiça fiscal e ao que determina o artigo 145 do Código Tributário Nacional - CTN, verbis: "Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

- I - impugnação do sujeito passivo;
- II - recurso de ofício;
- III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149" (grifou-se).

Segundo, porque é incontestável que durante a tramitação do recurso administrativo, seja ele interposto pelo sujeito passivo ou pela autoridade fiscal, não flui prazo algum.

Acórdão nº 102-25,951

seja de decadência, seja de prescrição, únicos que poderiam fundamentar a tese do recorrente; por força do disposto no artigo 151 do CTN, verbis:

Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I-.....  
 II-.....  
 III- as reclamações e os recursos, nos termos da lei regularos do Processo Tributário Administrativo". (grifou-se).

Embora seja certo que o artigo 27, do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal, expressamente determine o julgamento do Processo no prazo de 30 dias, contado da data da entrada do mesmo no órgão competente para o julgamento, evidentemente não tem o referido dispositivo força para derrogar o disposto no artigo 151, III, do CTN. Seu descumprimento poderá resultar apenas em simples penalidade administrativa para o agente faltoso, no caso de se configurar desidiosa ou qualquer outra falta funcional.

Terceiro, porque as hipóteses de nulidades, no Processo Administrativo Fiscal, estão disciplinadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, verbis: "Art. 59. São nulos:

- I -.....  
 II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º - A nulidade de qualquer de qualquer ato só prejudica os posteriores, que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º - Na declaração de nulidade a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo" (grifou-se).

Destarte, tendo em vista que o Acórdão anulou tão-somente a Decisão proferida pela Autoridade Monocrática, fls. 95, permanecem íntegros todos os atos e ela anteriores inclusive

o Auto de Infração de fl. 02, que é o objeto deste Processo, por força dos dispositivos transcritos.

Além disso, segundo o princípio de direito que a lei não contém palavras inúteis, ficariam sem objeto as disposições legais referidas, se acolhida a tese invocada pelo contribuinte.

#### DO MÉRITO

O ponto central do presente litígio diz respeito à sucessão comercial e à responsabilidade tributária decorrente desse fato. Esse tema está enfocado no Código Tributário Nacional, na Seção II do Capítulo V - Responsabilidade Tributária - nos artigos 129 a 133. Assim, preliminarmente, há que se indagar se ocorreu efetivamente essa sucessão, para efeitos tributários.

O artigo 133, do Código Tributário Nacional é taxativo no que se refere à responsabilidade tributária por sucessão, verbis:

"Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

- I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;
- II- subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. (grifou-se).

O recorrente explora o mesmo comércio, no mesmo local utilizado pela anterior, de Mário Nakayama, conforme do-

cumentos de fls. 48 e 49.

A continuidade do negócio, espécie do gênero maior da sucessão, não somente ficou caracterizada, como restou comprovada pelo documento de fls. 51, no qual o recorrente é autorizado a continuar utilizando o crédito do ICM e os documentos fiscais do sucedido Mário Nakayama, pela Fiscalização Estadual. Externamente, inclusive, não houve nenhuma alteração do fato do comércio para o público em geral, já que foi mantido o mesmo ramo de comércios no mesmo local.

Nos itens 4 e seguintes de sua impugnação, o contribuinte diz que não adquiriu nada de ninguém, que a compra e venda comercial se prova por contrato escrito, que iniciou seu negócio antes da data referida pelo fiscal, e que apenas houve uma simples troca de endereço entre as duas firmas.

Realmente, a norma de regência fala em adquirir, o que pressupõe, normalmente, um contrato escrito. Contudo, a adquisição pode ser expressa ou tácita e, nesta última, ela se opera pela simples tradição, uma vez que se trata de entrega de ponto, do próprio estabelecimento físico, que a lei, na sua deliberada vontade de atingir a todos os casos possíveis, iguala-o ao fundo de comércio. Este, de conotação mais ampla, envolve, além do estabelecimento físico em si, a clientela, o bom nome da empresa, e outras objetividades de caráter imaterial, próprias do comércio.

Límpida é a lição de Aliomar Baleeiro, nesse aspecto:

"O conjunto de bens da empresa ou do profissional constitui seu fundo de comércio - a instalação, os imóveis, máquinas e utensílios, a posse do imóvel, se não é próprio, as dívidas ativas, o acervo de mercadorias acabadas ou matérias-primas, enfim, tudo quanto empregado na exploração, constituindo um bem composto, universalidade de coisas - "universitas rerum".

Se alguém aliena a empresa, seu fundo de comércio ou apenas um estabelecimento da empresa, e o adquirente continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou diversa razão social, ou sob firma ou nome individual, fica responsável o último pelos tributos do primeiro, devidos até a data da alienação, e que incidiam sobre quaisquer daquelas universalidades de coisas". (grifou-se).



Por outro lado, é preciso não confundir início formal, legal de atividade que, naturalmente, pode coincidir com o início de fato, com este último. Ademais, na hipótese em causa, rigorosamente, tratando-se de continuidade no negócio, não tem mesmo sentido falar-se em início de atividade, seja formal ou de fato, e sim, obviamente, na sua continuação.

A firma Mário Nakayama elaborou balanço de encerramento de suas atividades e o fez perante a autoridade competente, pagando os tributos devidos até essa data? Pediu baixa do C.G.C? Solicitou Certidão Negativa de débitos fiscais? Pediu baixa na Junta Comercial competente? O Sr. Mário Nakayama prosseguiu na exploração do mesmo, ou diverso ramo de negócio, em outro local? Esses são e eram pontos fundamentais para o deslinde da questão, porém, não enfrentados nem equacionados satisfatoriamente pelo contribuinte, em sua impugnação ou recurso.

Desse modo, houve a aquisição, tácita ou expressa, do fundo do comércio ou estabelecimento comercial, e o recorrente é responsável pelos tributos devidos e, na hipótese destes tributos integralmente, por força do disposto no inciso I do artigo 133 do CTN, bem como pelas razões de fato e de direito acima referidas.

Tal responsabilidade deflui da própria norma de regência, e, no dizer de Henri Tilbery, apud Ives Gandra da Silva Martins, pag. 16 ela "é a sujeição passiva à obrigação tributária, por força de lei imposto à pessoa física ou jurídica, que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha vinculação direta a seu fato gerador, seja por substituição excludente daquele, seja por atribuição supletiva do cumprimento da respectiva obrigação, total ou parcialmente". (in: Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 5, Ed. Resenha Tributária, ano 1980):

A argumentação expendida pelo contribuinte no item 15 de sua impugnação:

"Não pode valer-se a Fazenda, para impor infração tributária, por ato ou inexistência de ato imprescindível de seus agentes. Se liberaram o uso dos Talões de Mário Nakayama ao impugnante, sem preaver-se de que este último seria realmente o Sucessor Comercial, através de documento hábil, não podem atribuir ao mesmo a culpa pela sua imperícia e negligência no desempenho de suas funções",



Não tem qualquer valor jurídico. Quem deve precaver-se e acautelar-se é o contribuinte, não o órgão público. Além disso, o órgão estadual considerou o recorrente como sucessor da firma Mário Nakayama, como se constata pelos registros nos documentos de fls. 50/51, transferindo-lhe o crédito do ICM e permitindo-lhe o uso dos documentos fiscais do sucedido.

Nos itens 8 e 9 da impugnação o recorrente contesta a validade da autuação baseada em anotações em caderno espiral, que as anotações nele efetuadas não encontram respaldo em documentos de compradores e vendedores, que ele servia apenas para tomar conhecimento do comportamento do mercado e sua posição comercial, e que o valor omitido era da ordem de quatro vezes o declarado.

A esse respeito, adoto as razões expostas pelo fiscal às fls. 67/68, lidas em plenário. Além disso, aduzase que esse "caderno em espiral" na verdade corporifica o chamado "caixa dois". Por pertinente, enfatize-se que, pelo Termo de Descrição dos Fatos, de fls. 07, documentos fiscais, anotações, relatórios e livros auxiliares, conforme inquérito policial em decorrência da existência de mercadorias estrangeiras desacompanhadas de documentação legal". O valor elavado decorre do volume das operações não registradas nos livros comerciais e fiscais, e que são objeto da presente exigência fiscal.

As alegações de que "o impugnante não existia no mundo jurídico à época dos fatos" (item 5), e de que "os valores eram movimentados pelo Sr. Mário Nakayama" (item 11) não por ele, também não tem qualquer efeito jurídico. Isto porque, tendo havido a sucessão, como comprovado pelas razões de fato e de direito expostas, o sucessor responde pelas omissões fiscais praticadas pelo sucedido. O suporte legal é a existência da firma sucedida, à época dos fatos, não do sucessor, seja esta firma individual ou sociedade.

Essa responsabilidade é determinada pelo artigo 129 do CTN, verbis:

Acórdão nº 102-25.951

"O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data".

A interpretação dada por Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro - Rio - Forense - Ed. 1979 - Pág. 425) a este dispositivo é a seguinte:

"... a responsabilidade de terceiro, por sucessão do contribuinte, tanto pode ocorrer quanto às dívidas fiscais deste, preexistentes, quanto às que vierem a ser lançadas ou apuradas posteriormente à data da sucessão, desde que o fato gerador haja ocorrido até a data dessa sucessão". (grifamos).

Neste final, grifado, encontra-se a chave da solução, pois o art. 129 do CTN pretende dizer, em outras palavras, que o sucessor responde pela obrigação tributária nascida pela ocorrência do fato gerador antes do momento da sucessão. Nesta hipótese, o que realmente importa, é o nascimento da obrigação tributária, ainda que o lançamento venha a ser efetuado em data posterior à sucessão, visto este último ter caráter meramente declaratório da existência do crédito tributário.

Isto é justamente o que ocorre no presente processo. A obrigação tributária surgiu no momento das omissões de receitas praticadas pelo sucedido - seu fato gerador - conforme o disposto no § 1º do artigo 133 do CTN. Assim, o sucessor responde pelo crédito tributário nascido com a ocorrência do fato gerador - as omissões de receitas - e não com o crédito tributário formalizado pelo ato de lançamento.

Nos itens 12 e 13 o contribuinte diz que a "exigência tributária em questão torna-se confiscatória e excede imensuravelmente a capacidade contributiva do autuado, o que é vedado, nos Arts. 145, § 1º e 150, inciso IV, da atual Constituição Federal".

A esse respeito, adoto as razões de decidir expostas na Decisão de nº 168/90, fls. 108/11, lidas em Plenário.

Além disso, aduza-se que a exigência fiscal do presente processo intenta alcançar justamente aquela capacidade



Acórdão nº 102-25.951

contributiva que a empresa autuada procurou esconder do fisco, por meio de omissão de registros de suas operações comerciais. O próprio contribuinte, no item 9 de sua impugnação, enfatiza esse fato, ao dizer que "é estapafúrdio os valores relacionados pelo I. Auditor... na ordem de quatro vezes a declarada". Destarte, a "capacidade contributiva" da empresa não é aquela por ela declarada em sua declaração de rendimentos, é muito mais. É aquela que o fisco apurou em seus registros extra-contábeis, objeto deste processo.

Se a empresa tivesse registrado corretamente todas as suas operações e tivesse pago o imposto de renda efetivamente devido, em tempo hábil, não se falaria em confisco.

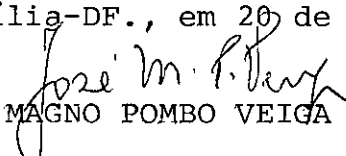
Ademais, se a autoridade fiscal não cumprisse com suas obrigações legais, envidando esforços no sentido de evitar a evasão fiscal, estaria agredindo o princípio de justiça fiscal, em detrimento de outras empresas que, explorando o mesmo ramo de atividade, pagam seus tributos corretamente, e nem por isso estão sendo confiscadas.

As decisões dos tribunais a que se refere o recorrente, itens 16 e 17 da impugnação, não podem ser aplicadas no caso em julgamento, em face do que prescreve o Decreto nº 73.529, de 21.01.74, limitando os efeitos das decisões judiciais às partes que integraram o processo e proibindo a sua extensão à esfera administrativa.

Portanto, como obrigação ex lege, não há como excluir a responsabilidade do recorrente.

Ante ao exposto, e mais pelas razões de decidir da autoridade de 1ª Instância, bem como dos demais elementos do processo, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 20 de março de 1991

  
JOSÉ MAGNO POMBO VEIGA - RELATOR