



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7  
Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Recurso nº. : 143560  
Matéria : CSLL – Ex.: 1999  
Recorrente : CARAMURU ARMAZENS GERAIS LTDA  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF  
Sessão de : 24 DE MAIO DE 2006  
Acórdão nº. : 107-08.562

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, no exercício financeiro de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido a, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM – SUCESSÃO – CARACTERIZAÇÃO – A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator - sob pena de deixar por terra as normas gerais insculpidas nos artigos 129 e 136, também do CTN -, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum.

BASES NEGATIVAS DE CSLL – COMPENSAÇÃO INTEGRAL – “TRAVA DE 30%” - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - Impõe-se a aplicação da multa de lançamento de ofício sobre o valor do imposto ou contribuição devido, nos termos do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, em razão da compensação integral de bases negativas de CSLL, por ofensa à denominada “trava de 30%”.

JUROS DE MORA - SELIC - Nos termos dos arts. 13 e 18 da Lei nº 9.065/95, a partir de 1º/04/95 os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARAMURU ARMAZENS GERAIS LTDA.

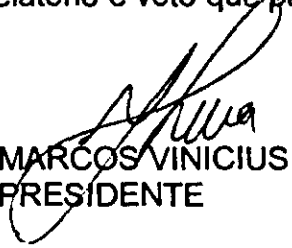
V  
D



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
MARCOS VINICIUS NEZE DE LIMA  
PRESIDENTE

  
NATANAEL MARTINS  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, RENATA SUCUPIRA DUARTE, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente Convocado) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, o Conselheiro NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

Recurso nº : 143560  
Recorrente : CARAMURU ARMAZENS GERAIS LTDA

## RELATÓRIO

Caramuru Armazéns Gerais Ltda., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 86/103, do Acórdão nº 10.402, de 23.07.2004, proferido pela Colenda 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília-DF, fls. 75/82, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de CSLL, fls. 36/45.

Consta da peça básica da autuação que a contribuinte efetuou a compensação de base de cálculo negativa da CSLL em montante superior a 30% do lucro líquido ajustado, em desatenção ao disposto no art. 58, da Lei nº 8981/95 e artigo 16, da Lei nº 9.065/95.

Inaugurando a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com protocolização da peça impugnativa de fls. 53/68, seguiu-se a decisão de primeira instância já referida, julgando procedente o lançamento.

Ciente da decisão de primeira instância em 23.08.04 (fls. 85), a contribuinte interpôs recurso voluntário, onde apresenta, fundamentalmente, as mesmas razões de sua peça vestibular, asseverando, ainda, que, na qualidade de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

sucessora por incorporação, ainda que no mérito o lançamento fosse mantido, não poderia responder pelas multas aplicadas.

Às fls. 118, despacho da DRF em Goiânia, registrando a tempestividade do recurso e encaminhando o recurso voluntário tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a sua admissibilidade e seguimento.

Na Sessão de 15 de junho de 2005, em função da alegação da inaplicabilidade da multa de ofício na incorporação, o Colegiado, nos termos da Resolução nº 107-05.527, converteu o julgamento em diligência para que, fundamentalmente, se verificasse se entre sucessora e sucedidas haveria laços societários, de sorte que o debate sobre a responsabilidade de aplicação de multas pudesse ser levado a cabo.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

VOTO

Conselheiro - NATANAEL MARTINS, Relator.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

MÉRITO

Como visto do relatório, a matéria posta em discussão na presente instância trata da compensação de base de cálculo negativa da CSLL, sem respeitar o limite de 30% do lucro real estabelecido pelo artigo 58 da Lei nº 8.981/95 e artigo 16 da Lei nº 9.065/95.

Sobre o assunto, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça decidiu que aquele diploma legal não fere os princípios constitucionais.

Ao apreciar o Recurso Especial nº 188.855 – GO, entendeu aquela Corte, ser aplicável a limitação da compensação de prejuízos, conforme verifica-se da decisão abaixo transcrita:

“Recurso Especial nº 188.855 – GO (98/0068783-1)

EMENTA



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

Tributário – Compensação – Prejuízos Fiscais – Possibilidade.

A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31.12.94 não compensados, poderá ser utilizada nos anos subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral.

Recurso improvido.

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Garcia Vieira: Saga S/A Goiás Automóveis, interpõe Recurso Especial (fls. 168/177), aduzindo tratar-se de mandado de segurança impetrado com o intuito de afastar a limitação imposta à compensação de prejuízos, prevista nas Leis 8.981/95 e 9.065/95, relativamente ao Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro.

Pretende a compensação, na íntegra, do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, apurados até 31.12.94 e exercícios posteriores, com os resultados positivos dos exercícios subseqüentes.

Aponta violação aos artigos 43 e 110 do CTN e divergência pretoriana.

VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): Sr. Presidente: Aponta a recorrente, como violados, os artigos 43 e 10 do CTN, versando sobre questões devidamente prequestionadas e demonstrou a divergência.

Conheço do recurso pelas letras "a" e "c".

Insurge-se a recorrente contra o disposto nos artigos 42, 57 e 58 da Lei nº 8.981/95 e arts. 42 e 52 da Lei 9.065/95. Depreende-se destes dispositivos que, a partir de 1º de janeiro de 1995, na determinação do lucro real, o lucro líquido poderia ser reduzido em no máximo trinta por cento (artigo 42), podendo os prejuízos fiscais apurados até 31.12.94, não compensados em razão do disposto no caput deste artigo serem utilizados nos anos-calendário subseqüente (parágrafo único do artigo 42). Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei nº 7.689/88) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 812 (artigo 57). Na fixação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento.

Como se vê, referidos dispositivos legais limitaram a redução em, no máximo, trinta por cento, mas a parcela dos prejuízos fiscais apurados até

31.12.94, não compensados, poderá ser utilizada nos anos subseqüentes. Com isso, a compensação passa a ser integral. Esclarecem as informações de fls. 65/72 que:

“Outro argumento improcedente é quanto à ofensa a direito adquirido. A legislação anterior garantia o direito à compensação dos prejuízos fiscais. Os dispositivos atacados não alteram este direito. Continua a impetrante podendo compensar ditos prejuízos integralmente.

É certo que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 impuseram restrições à proporção com que estes prejuízos podem ser apropriados a cada apuração do lucro real. Mas é certo, que também que este aspecto não está abrangido pelo direito adquirido invocado pela impetrante.

Segundo a legislação do imposto de renda, o fato gerador deste tributo é do tipo conhecido como complexivo, ou seja, ele apenas se perfaz após o transcurso de determinado período de apuração. A lei que haja sido publicada antes deste momento está apta a alcançar o fato gerador ainda pendente e obviamente o futuro. A tal respeito prediz o art. 105 do CTN:

‘Art. 105 – A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.’

A jurisprudência tem se posicionado nesse sentido. Por exemplo, o STF decidiu no R. Ex. nº 103.553-PR, relatado pelo Min. Octávio Gallotti, que a legislação aplicável é vigente na data de encerramento do exercício social da pessoa jurídica. Nesse mesmo sentido, por fim, a Súmula nº 584 do Excelso Pretório:

‘Ao imposto calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.’”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

Assim, não se pode falar em direito adquirido porque não se caracterizou o fato gerador. Por outro lado, não se confunde o lucro real e o lucro

societário. O primeiro é o lucro líquido do preço de base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto-lei nº 1.598/77, artigo 6º).  
Esclarecem as informações (fls. 69/71) que:

'Quanto à alegação concernente aos arts. 43 e 110 do CTN, a questão fundamental, que se impõe, é quanto à obrigatoriedade do conceito tributário de renda (lucro) adequar-se àquele elaborado sob as perspectivas econômicas ou societárias. A nosso ver, tal não ocorre. A Lei 6.404/76 (Lei das S/A) claramente procedeu a um corte entre a norma tributária e a societária. Colocou-as em compartimentos estanques. Tal se depreende do conteúdo do § 2º, do art. 177:

'Art. 177 – (...)

...

§ 2º - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.'  
(destaque nosso)

Sobre o conceito de lucro o insigne Ministro Aliomar Baleeiro assim se pronuncia, citando Rubens Gomes de Souza:

'Como pondera Rubens Gomes de Souza, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador'. (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183/184).

Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de

institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':

'Art. 193 – Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º).

(...)

§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período-base competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º).

(...)

Art. 196 – Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):

(...)

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º).'

Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.1.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalte-se, ainda, quanto



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.

Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a

renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer 'crédito' contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e

respectivas bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má autuação da empresa em anos anteriores'."

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

A questão foi muito bem examinada e decidida pelo venerando acórdão recorrido (fls. 136/137) e, de seu voto condutor, destaco o seguinte trecho:

A primeira inconstitucionalidade alegada é a impossibilidade de ser a matéria disciplinada por medida provisória, dado princípio da reserva legal em tributação. Embora a disciplina da compensação seja hoje estritamente legal, eis que não mais sobrevivem os dispositivos da MP 812/95, entendo que a medida provisória constitui instrumento legislativo idôneo para dispor sobre tributação, pois não vislumbro na Constituição a limitação apontada pela Impetrante.

O mesmo se diga em relação à pretensa retroatividade da lei e sua não publicação no exercício de 1995. Como dito, a disciplina da matéria está hoje na Lei 9.065/95, e não mais na MP nº 812/94, não cabendo qualquer discussão sobre o imposto de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

Renda de 1995, visto que o mandado de segurança foi impetrado em 1996. Publicado o novo diploma legal em junho de 1995, não se pode validamente argüir ofensa ao princípio da irretroatividade ou da não publicidade em relação ao exercício de 1996.

De outro lado, não existe direito adquirido à imutabilidade das normas que regem a tributação. Estas são imutáveis, como qualquer norma jurídica, desde que observados os princípios constitucionais que lhes são próprios. Na hipótese, não vislumbro as alegadas inconstitucionalidades. Logo, não tem a Impetrante

direito adquirido ao cálculo do Imposto de Renda segundo a sistemática revogada, ou seja, compensando os prejuízos integralmente, sem a limitação de 30% do lucro líquido. Por último, não me convence o argumento de que a limitação configuraria empréstimo compulsório em relação ao prejuízo não compensado imediatamente.

Para sustentar sua tese, a impetrante afirma que o lucro conceituado no art. 189 da Lei 6.404/76 prevê a compensação dos prejuízos para sua apuração. Contudo, o conceito estabelecido na Lei das Sociedades por Ações reporta-se exclusivamente à questão da distribuição do lucro, que não poderá ser efetuada antes de compensados os prejuízos anteriores, mas não obriga o Estado a somente tributar quando houver lucro distribuído, até porque os acionistas poderão optar

pela sua não distribuição, hipótese em que, pelo raciocínio da Impetrante, não haveria tributação.

Não nega a Impetrante a ocorrência de lucro, devido, pois, o Imposto de Renda. Se a lei permitia, anteriormente, que dele fossem deduzidos, de uma só vez, os prejuízos anteriores, hoje não mais o faz, admitindo que a base de cálculo do IR seja deduzida. Pelo mecanismo da compensação, em no máximo 30%. Evidente que tal limitação traduz aumento de imposto, mas aumentar imposto não é, em si, inconstitucional, desde que observados os princípios estabelecidos na Constituição.

Na espécie, não participo da tese da Impetrante, cuja alegação de inconstitucionalidade não acolho.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

Nego provimento ao recurso.”

A jurisprudência dominante deste Conselho caminha no sentido de que, uma vez decidida a matéria pelas cortes superiores (STJ ou STF), e conhecida a decisão por este Colegiado, seja esta adotada como razão de decidir, por respeito e obediência ao julgado daquele tribunal.

Assim, tendo em vista a decisão proferida pelo STJ, a compensação de bases negativas de CSL, a partir de 01/01/95, deve obedecer ao limite de 30% do lucro líquido ajustado, como previsto no art. 58 da Lei nº 8.981/95.

#### DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Como visto do relatório, diligência requerida pelo Colegiado confirmou que as empresas sucedidas por incorporação e a sucessora possuíam laços societários anteriores ao evento, já que em todas as sociedades figuravam como sócios Caramuru Administração e Participações S/C Ltda., Alberto Borges de Souza e César Borges de Souza.

Nesse contexto, entendo que a multa de ofício não pode ser exonerada.

É que, a não aplicação da multa a terceiros, inclusive no caso funda-se no princípio emergente do direito penal de que a pena não pode passar da pessoa do



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

infrator, daí a jurisprudência construída em torno do art. 132 do CTN, não obstante os artigos 129 e 136 que, como regra, impõem ao contribuinte a responsabilidade pelos atos praticados.

Com efeito, as sociedades em questão, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum, não podendo ter aplicação, ao caso concreto, assim, o princípio emergente do direito penal de que a infração não pode passar da pessoa de seu infrator, sob pena de se negar vigência aos referidos artigos 129 e 136

do CTN que, como regra, pressupõem a atribuição de responsabilidade, mormente tendo-se presente de que a pessoa jurídica, enquanto titular de direitos e obrigações, é figura criada pelo ordenamento jurídico, sendo que, ao fim e ao cabo, responsáveis pela infração são seus órgãos de direção, em última análise, no caso "*sub judice*", compostos pelos mesmos sócios.

Ou seja, no caso dos autos, as empresas sucedidas e a sucessora eram controladas pelas mesmas pessoas que infringiram a legislação tributária não se podendo permitir, em interpretação mitigada do ordenamento jurídico, em razão das incorporações havidas, a não aplicação da multa de lançamento de ofício, pois, certamente, esta jamais teria sido a solução pensada ou desejada pelo legislador.

Daí o sentido da lição de Eros Roberto Grau<sup>1</sup>, como que em um alerta para interpretações apressadas e isoladas de texto de lei, em afronta ao ordenamento jurídico, verbis:

---

<sup>1</sup> Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. Malheiros Editores, pg. 33.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

**"A interpretação do direito é interpretação *do direito*, no seu todo, não de textos isolados, desprendidos *do direito*.**

**Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.**

**A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele – do texto – até a Constituição.**

**Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum".**

Aliás, sobre a matéria em questão, vale a pena trazer à colação excertos do excelente voto proferido por Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão 202-12468, quando ainda integrante, na qualidade de Presidente, da E. 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes que, pela profundidade e clareza, dispensa comentários:

**"O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, encartada em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

referir à locução créditos tributários, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corrobora tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento a contrário senso, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a

aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano: *“(...) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de maneira restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição, ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária.”*<sup>2</sup>

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do

---

<sup>2</sup> Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1951, pág. 297



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por consequência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari: "o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a

intensidade da sua culpa. Tão representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importa na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios

subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional ao dispor que "*a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

*responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.*

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte.”<sup>3</sup>

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que: *“O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de*

---

<sup>3</sup> Sucessão Tributária: Aspectos Críticos, Justiça Tributária, 1º Congresso Internacional de Direito Tributário, 1998, 868/869.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

***quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o***

***desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir.***<sup>4</sup>

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial nº 32967 – RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, *in verbis*:

***(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se as multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria, em “Código Tributário Nacional Comentado”, Editora Revista dos Tribunais:***

***A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou***

---

<sup>4</sup> Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1ª ed., pág. 187.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

*realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (...) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527)."*

Após essas considerações, e passando ao exame do caso concreto, constata-se que não foi trazida aos autos a Ata de Assembléia Geral Extraordinária que aprovou a aludida incorporação. Esse fato, associado ao pleito tardio para afastar a penalidade efetuado pela recorrente, inviabiliza a análise do pedido. Verifica-se, entretanto, pelos elementos que dispomos nos autos, que, após a incorporação, a empresa sucessora e manteve o mesmo objeto social e o controle sobre a empresa sucessora permaneceu

sob o comando das mesmas pessoas que controlavam a empresa sucedida. No ato de aprovação do Estatuto Social da empresa incorporada (fls. 89/97) participaram as mesmas pessoas que vieram a ser as únicas sócias da empresa incorporadora, conforme Contrato Social de fls. 168/174. Tal mudança societária não pode, desta forma, acarretar a liberação da penalidade a que está sujeita a infratora, eis que os sucessores conheciam perfeitamente o passivo da empresa que estavam incorporando. A responsabilidade, *in casu*, compreende todos e quaisquer acréscimos (juros, multas, atualizações), a fim de não se burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa assertiva de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10120.007531/2003-71  
Acórdão nº : 107-08.562

CONCLUSÃO

De todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 24 maio de 2006.

*Natanael Martins*

NATANAEL MARTINS