



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10120.007531/2003-71
Recurso nº 107-143.560 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.437 – 1ª Turma
Sessão de 04 de novembro de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - MULTA SUCESSÃO
Recorrente CARAMURU ARMAZÉNS GERAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

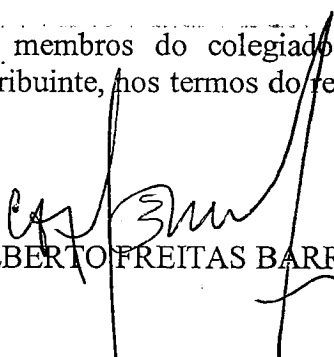
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

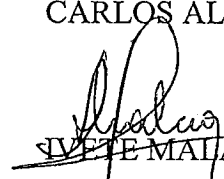
Exercício: 1999

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE SOB CONTROLE COMUM. A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, 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, incorporadoras e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso do contribuinte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.


IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Relatora.

EDITADO EM:

21 DEZ 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto), Antônio Praga, Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 28/11/2006 pela Contribuinte, com fundamento no artigo 3º, inciso II, do Decreto 83304/79, e no inciso II do artigo 32 RICSRF, aprovados pela Portaria nº 55/1998, vigente à época, contra Acórdão nº 107-08562, fls. 363/382, proferido pela então Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 24/05/2006, assim ementado:

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 deitar 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. Foi objeto de litígio às preliminares de nulidade de lançamento por cerceamento do direito de defesa e decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar a exigência e, no mérito, a denúncia espontânea pela inclusão dos débitos no parcelamento do PAES, o caráter confiscatório da multa de 150%, a não ocorrência de fraude que justifique a aplicação da multa qualificada, a duplicidade da exigência de multas de ofício sobre a mesma base tributável, a improcedência da imposição da multa de ofício na empresa sucessora no caso de incorporação e a inaplicabilidade da taxa Selic como juros de mora.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso

O lançamento decorre de procedimento de verificação no cumprimento das obrigações tributárias, em trabalho previsto nas normas da Malha Fazenda/1999, onde apura-se valores de compensação de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro, superiores ao limite instituído na lei 8.981/95, no artigo 58.

Consta do lançamento a informação de que as pessoas jurídicas infratoras foram extintas por incorporação, pela recorrente, em 05/03/1999.

Irresignada, a Contribuinte, às fls. 389/397, oferece recurso de divergência invocando a decisão proferida no acórdão CSRF/01-04.408, 24/02/2003, assim ementado:

CSSL - RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA - MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO - A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora,

Comenta que, à simples leitura do acórdão objeto do presente recurso, depreender-se que o Recorrido estende a responsabilidade à sucessora sem distinguir os tributos não pagos pela sucedida das penalidades daí decorrentes, enquanto no paradigma a conclusão é em sentido contrário.

O entendimento uniformizado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais se restringiria aos termos dos artigos 132 e 133 do CTN, bem como do art. 5.º do Decreto-lei n.º 1.598/77, significando dizer que a responsabilidade da sucessora limita-se aos tributos não pagos pela sucedida, tão-somente.

Transcreve de José Jayme de Macedo Oliveira, o comentário sobre o art. 132 do CTN, na seguinte ordem:

"Prescreve o artigo entelado que as empresas resultantes de tais processos tornam-se responsáveis pelo pagamento dos tributos (não pelos acessórios) devidos, e não pagos, pelas sucedidas." [grifos do recurso] (*Código Tributário Nacional - Comentários, Doutrina, Jurisprudência; Saraiva, 2003*)

Desse modo a multa fiscal por não ser tributo devido mas, sim, apenas um acessório dele, não é aplicável à incorporadora se o respectivo lançamento de ofício efetua-se após a incorporação. (Porque inexistia naquela data).

Na contramão da lógica os julgadores a quo não acataram esta tese, por considerarem que a interpretação dada ao art. 132 do CTN se realizara de forma isolada, desconsiderando o art. 129 do mesmo Código. Transcreve os dispositivos e complementa:

"Art. 129. 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. "

Já o art. 132 do CTN, que se encontra na mesma Seção do art. 129, reza que a empresa incorporadora é responsável pelos tributos devidos até a data da incorporação pelas pessoas jurídicas de direito privado incorporadas, ou seja, o legislador se referiu a tributos devidos e não aos créditos tributários, como no art. 129 do CTN. O que permitiu que o julgador interpretasse equivocadamente, indo além, ao considerar que o disposto nos artigos posteriores ao 129, naquela seção, seria aplicado indistintamente aos créditos tributários, sem nenhum critério ou referência.

Ora, cabe esclarecer que essa interpretação expressada no acórdão recorrido é demasiadamente simplista, tendo em vista que aquela expressão "crédito tributário", deve ser compreendida de acordo com o que está exposto em cada artigo daquela seção. Nesse sentido, o insigne José Jayme de Macedo Oliveira ensina:

"Deixe-se claro que a menção 'crédito tributário' é de ser entendida conforme os artigos que se seguem, nas exatas dimensões de sua transferência, o que vale dizer em relação a tributos (p. ex., art. 132), só os referentes a este e não a seus acessórios." [grifos do recurso] (Vide apud item 2.5.2)

Na mesma linha da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, como se depreenderia da leitura RE 90.834-0/MG. STF, 2ª T, Rel. Min. Djaci Falcão, RT 526/258, confira-se:

"Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem o caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação."

E do voto do ministro relator deste acórdão do STF, ao se referir ao art. 132 do CTN, reproduziu o seguinte:

"O dispositivo, como se vê, só se refere à responsabilidade tributária do sucessor, no caso de incorporação, 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 objeto de incorporação".

Aduz que tal entendimento estaria pacificado tanto na Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto no Conselho de Contribuintes, conforme se veria, por exemplo nos Acórdão n.º CSRF/01 -04.409, sessão de 24/02/2003; Acórdão n.º 101-93549, 1.º CC, sessão de 26/07/2001; Acórdão n.º 101-92164, 1º CC, sessão de 14/07/1998, dos quais transcreve as ementas para concluir pela improcedência do lançamento, o que deveria ser confirmado por esta Corte.

Contrarrazões às fls. 409/418 onde a Fazenda Nacional comenta posição do Superior Tribunal de Justiça, que atribui ao sucessor responsabilidade pelas multas fiscais, sem falar em aplicação ao direito tributário de princípios específicos à seara penal, como exemplificariam os seguintes julgados:

REsp 544265/CE Data da Publicação/Fonte DJ21.02.2005 p. 110
Ementa TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

SUCESSÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA.

A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.

Recurso especial provido.

REsp 613605/RS Data da Publicação/Fonte DJ 22.08.2005 p. 204 Ementa TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA. SUCESSÃO. ART 133, I DO CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. ARTS. 132 E 141 DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. DISSÍDIO PRETORIANO. COMPROVAÇÃO.

3.O Tribunal de origem excluiu a multa moratória decorrente da responsabilidade por sucessão, sob o fundamento de que a penalidade não poderia passar da pessoa do infrator.

4.O art. 133 do CTN impõe ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável.

Recurso especial provido.

REsp 745007/SP Data da Publicação/Fonte DJ27.06.2005p. 299 Ementa

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE <v> MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA, SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

3.Os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento.

4.Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias. A empresa, quando chamada na qualidade de

sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.

Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

6. Recurso especial provido.

REsp 670224/RJ Data da Publicação/Fonte DJ 13.12.2004p. 262
Ementa TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. CDA. APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133 DO CTN. PRECEDENTES.

1. Recurso especial oposto contra acórdão que manteve a inclusão da empresa alienante, como responsável solidária, no pólo passivo de processo executivo fiscal, em decorrência de sucessão tributária prevista no art. 133, I, do CTN

2. Os arts. 132 e 133 do CTN impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. E devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não-pagamento do tributo na época do vencimento.

3. Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.

4. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.

5. Recurso especial não provido.

Aponta que o "princípio da personalização da pena" não poderia justificar uma suposta intransmissibilidade das multas fiscais à sociedade sucessora, pois tal princípio se refere às penas intransmissíveis, dispostas nas leis penais, que são aquelas que possuem como característica a "corporalidade", ou seja, tratam-se de punições corporais.

As penas que incidem sobre o patrimônio, não são penas corporais. Desse modo, *a contrario sensu*, podem ser transmitidas a terceiros. Entendimento confirmado pela doutrina de GAETANO PACIELLO, que conclui ser impossível aplicar o princípio da intransmissibilidade da pena às multas fiscais, nos seguintes termos:

"Se o princípio da personalidade que faz recair na órbita do direito penal todas as sanções, mesmo não sendo de direito penal, fosse fundado, coerentemente deveria sustentar-se que também aos ilícitos civis, contratuais e extracontratuais, e às relativas sanções ressarcitórias, aplicam-se as normas gerais do Código Penal.

Na verdade, a personalidade que constitui a característica específica das sanções penais, não é dada pelo elemento psicológico, presente em todas as ações, mesmo lícitas, do homem, mas pela corporalidade e pela conseqüente geral infungibilidade que tais sanções se aplicam à pessoa física do transgressor. Isto vale para todas, indistintamente, as sanções de direito penal (detenção, multa, etc), que, se não pagas, se convertem em detenção.

É, exatamente, essa corporalidade que faz julgar as sanções de direito penal, sanções em sentido estrito (...). Cita-se LAMPIS (...), o qual, referindo-se à pena pecuniária administrativa, diz que esta se aproxima das 'penas propriamente ditas', aludindo, implicitamente, às penas corporais de direito penal. DUS (...), como já assinalado (...), considera que as penas aflictivas, em sentido estrito, são as penas corporais.

Isto explica o temor elevado que ocasionam tais penas, que comportam a perda da liberdade - bem primordial do indivíduo. **Essa corporalidade torna a prestação do transgressor infungível e, portanto, intransmissível, ao contrário das sanções exclusivamente pecuniárias, não conversíveis, e, por isso, fungíveis e transmissíveis**" (PACIELLO, Caetano, in Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol. 4 (Sanções Tributárias), Editora Resenha Tributária, pp. 108 a 109).

A punição prevista pela lei tributária onera o patrimônio do contribuinte, que é composto de todos os seus direitos e obrigações. Este patrimônio é transmitido, mediante a incorporação ou fusão, cabendo ao sucessor o ônus de responder por tais obrigações. Por esse motivo, a pena pecuniária pode ser transmitida ao sucessor. Também nesse sentido, a doutrina de JOSÉ CARLOS DE SOUSA COSTA NEVES e DEJALMA DE CAMPOS, de quem reproduz o seguinte texto:

"Com efeito, as multas fiscais têm um caráter nitidamente patrimonial e, diferentemente das penas, não pessoal.

Relembre a manifestação de HELY LOPES MEIRELLES quando afirma que elas 'não se confundem com as multas criminais e, por isso, são inconversíveis em detenção corporal'.

A essa lição some-se a de RUBENS GOMES DE SOUSA: 'a pena não passa da pessoa do delinqüente: no Direito Penal esta regra é absoluta, no sentido de que só o criminoso responde pelo crime.. Entretanto, no Direito Tributário, em razão do caráter patrimonial das penas, a jurisprudência tem feito exceções ao princípio' C)

A isto aduziríamos o fato de que, sendo aceitas as multas fiscais como de caráter penal, teríamos como conseqüência, de acordo com a Constituição do Brasil (artigo 8º, XVII, b [Nota - art. 22, I da CF/88]), que elas só poderiam ser estabelecidas, para todos os tributos (inclusive os estaduais e municipais), pela União, o que contrariaria o nosso sistema, que é federativo" (NEVES, José Carlos de S. C, e CAMPOS, Dejalma, in Caderno de Pesquisas Tributárias, Vol 4 (Sanções Tributárias), Editora Resenha Tributária, pp. 13 a 20).

Isto para concluir que o princípio da personalização da pena não se aplica às punições pecuniárias, que incidem sobre o patrimônio, e, portanto, não podem ser classificadas como penas corporais, essas sim, intransmissíveis.

Ressalta que a doutrina subscreve o entendimento de ser o sucessor responsável pelas multas devidas pelo sucedido, pois as multas, conforme o art. 113 do CTN, são obrigações tributárias. JOSÉ CARLOS DE SOUSA COSTA NEVES e DEJALMA DE CAMPOS são explícitos em dizer que o sucessor responde pelas multas fiscais, pois elas incidem sobre o patrimônio da sociedade incorporada, que foi adquirido pela incorporadora, *verbis*:

"Temos para nós que, partindo do princípio de que toda infração tributária, direta ou indiretamente, favorece o patrimônio do particular em detrimento do Erário Público, deve este último merecer indenização a ser extraída desse mesmo patrimônio que se favoreceu da infração. Ora, transmitindo-se esse patrimônio a terceiras pessoas, por sucessão, haverá que perseguir-se a satisfação do crédito tributário junto a quem detenha o acervo patrimonial transmitido

De acordo com a posição por nós defendida temos SEABRA FAGUNDES, para quem as multas fiscais são 'créditos fiscais por natureza'" (Ob. cit, pp. 13 a 20).

Na mesma linha de ZELMO DENARI quando afirma a transmissibilidade das multas fiscais como regra, independentemente da data em que a penalidade tenha sido aplicada, se antes ou depois da sucessão, conforme segue:

"A contrario sensu, em se tratando de sanções tributárias propriamente ditas, ou seja, de multas fiscais, a transmissibilidade é a regra.

Para demonstrar que esta solução responde até a um critério de justiça fiscal, basta trazer a cotejo a hipótese de responsabilidade sucessória derivada da transformação de uma sociedade comercial. Se uma firma solidária transforma-se em anônima, deparamo-nos com uma sucessão in universum jus pois a firma antecessora, por ato negociado as partes, deixou de existir, cedendo a titularidade de suas relações jurídicas à sucessora.

Ora, diante do proposto esquema sucessório, quem, em sua consciência, defenderia sem reservas a tese da intransmissibilidade das multas fiscais? Quem estaria propenso a sustentar que a nova sociedade comercial -instituída por simples convenção das partes e que, na realidade, constitui simples prolongamento do primitivo agrupamento - poderia, sem ferir elementar critério de justiça, se furtar ao recolhimento da multa fiscal aplicada à antecessora, antes ou depois da transformação?

Tenha-se, portanto, em definitivo, que o sucessor responde solidariamente pelas infrações fiscais cometidas pelo antecessor, sendo irrelevante, para efeito de fixação de responsabilidade, a data do provimento administrativo. Não importa que a penalidade pecuniária tenha sido aplicada antes ou depois da sucessão " (DENARI Zelmo, in Solidariedade e Sucessão Tributária, Saraiva, pp. 135 a 138).

Destaca o caráter atribuído pelo doutrinador na sua interpretação que responde a um critério de justiça fiscal, bastando "trazer a cotejo a hipótese de responsabilidade sucessória derivada da transformação de uma sociedade comercial", exatamente a hipótese tratada no presente processo administrativo. E transmite a conclusão do autor: "diante do proposto esquema sucessório, quem, em sã consciência, defenderia sem reservas a tese da intransmissibilidade das multas fiscais?"

Completa comentando que a intransmissibilidade das multas fiscais pode dar oportunidade a inúmeras fraudes, pois as pessoas jurídicas poderiam se livrar das multas mediante simples incorporação da empresa sonegadora. Este é também o entendimento da Ministra do Superior Tribunal de Justiça ELIANA CALMON, que afirmou, inclusive, estar acompanhada pela doutrina mais atual. Válido transcrever o seguinte trecho do voto condutor do acórdão paradigma, que cita o entendimento da e. Ministra:

"(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem o passivo da empresa sucedida (...)" (Recurso Especial nº 32967 - RS, DJ de 20 de março de 2000)

Conclui ser esta a melhor interpretação pois evita irregularidades e danos a terceiros e desponta como evolução jurídica. Isto bastaria para demonstrar a inexistência de motivo razoável para se afirmar que o sucessor não seria responsável se o auto de infração não houvesse sido lavrado contra o sucedido. Tal argumento podendo originar, além de inúmeras fraudes, a hipótese em que o contribuinte não será penalizado pelo não recolhimento de tributo, algo inadmissível diante das normas aplicáveis.

Em 08 /07/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos, para análise do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

É o relatório.



Voto

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

Recurso tempestivo e assente em lei.

O lançamento trata de recomposição da base de cálculo negativa indevidamente compensada sem observar o limite determinado na Lei nº 8.981/95, art 58, exigida da incorporadora, acrescentado da multa de ofício.

Conclui a Câmara que há 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.

Utilizo os fundamentos expendidos no acórdão recorrido por bem definirem a matéria:

DA MULTA DE LANCAMENTO 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. (Destaques deste voto)

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 infrator, daí a jurisprudência construída em tomo 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 u sub judicet, 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', como que em um alerta para interpretações apressadas e isoladas de texto de lei, em afronta ao ordenamento jurídico, verbis:

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

"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. r 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 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.

Corroborar 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.' 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 2^o Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1951, pág. 29, no 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 Denarl: "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 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." 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 'Sucessão Tributária: Aspectos Críticos, Justiça Tributária, 1^o Congresso Internacional de Direito Tributário, 1998, 868/869. a quaisquer onus fiscais (inclusive penalidades), pois ser ia muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir." 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 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. (Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, V ed., pág. 187.)."

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.

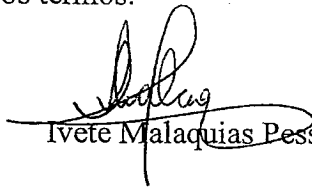
Verifica-se, entretanto, pelos elementos que dispomos nos autos, que, após a incorporação, a empresa sucessora e manteve o mesmo objeto social e o controle sobre a empresa sucessora permaneceu sob o comando das mesmas pessoas que controlavam a empresa sucedida. No ato de aprovação do Estatuto Social da empresa incorporada (fls. 891/97) 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".

Diante dos elementos trazidos aos autos, vê-se que não houve incorporação nos exatos termos societários, uma vez que a incorporadora manteve o mesmo objeto social e os acionistas controladores eram as mesmas pessoas que controlavam a empresa incorporada, o que prova o acerto da decisão recorrida, na linha da jurisprudência deste Colegiado como é exemplo o acórdão 9101-00351 de 25/08/2009, cuja ementa a seguir se reproduz:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Exercício: 1999
Ementa: MULTA DE OFÍCIO - INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE SOB CONTROLE COMUM - A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, 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, incorporadoras e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum de sócio pessoa física e de controladora informal.

Nesta ordem de juízos, NEGO provimento ao recurso, mantendo a decisão nos seus inteiros termos.


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Relatora