



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10166.724389/2012-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-004.791 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de maio de 2017  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. CFL 22, 30 E 59  
**Recorrente** EMPRESA BRASIL DE COMUNICAÇÃO S.A. - EBC  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. FALTA DE CLAREZA NA DESCRIÇÃO DOS FATOS PELA ACUSAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE OBSERVÂNCIA DOS ASPECTOS LEGAIS PARA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA

Descabe a declaração de nulidade do auto de infração quando o relatório fiscal e seus anexos contêm a descrição pormenorizada dos fatos imputados ao sujeito passivo, indicam os dispositivos legais que ampararam o lançamento e expõem de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. FINALIDADE INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.

A relação apresentada no anexo denominado “Relatório de Vínculos”, que compõe o auto de infração lavrado unicamente contra a pessoa jurídica, não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, dada a sua finalidade meramente informativa (Súmula Carf nº 88).

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO. DÉBITO TRIBUTÁRIO DA EMPRESA SUCEDIDA ANTERIOR À SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. REQUISITOS.

As normas tributárias assentadas na Seção II do Capítulo V do Código Tributário Nacional estabelecem a responsabilidade tributária da sucessora pelos créditos tributários de responsabilidade da sucedida, decorrentes de fatos geradores ocorridos até a data da incorporação, mesmo que constituído o crédito tributário em data posterior.

Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio da empresa incorporada que se transfere à incorporadora, de modo que a sua cobrança não pode ser cingida (Recurso Especial nº 923.012/MG, julgado na sistemática dos recursos repetitivos).

Nas hipóteses de empresas sob controle comum ou pertencentes a grupo econômico, antes da sucessão empresarial, é cabível também a imputação da multa por descumprimento de obrigação acessória à incorporadora, por infração cometida pela incorporada, ainda que lançada posteriormente ao evento de sucessão.

#### OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS.

Constitui infração, punível com multa, apresentar as informações em meio digital com incorreções, quando a pessoa jurídica utiliza sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal.

#### OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO.

Constitui infração, punível com multa, deixar a empresa de preparar a folha de pagamento mensal da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos na legislação tributária federal. O valor da penalidade é único e indivisível, independentemente do número de infrações verificadas no período de autuação.

#### OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DOS SEGURADOS. DESCONTO PELA EMPRESA.

Constitui infração, punível com multa, deixar a empresa de efetuar os descontos das contribuições devidas pelos segurados a seu serviço. O valor da penalidade é único e indivisível, independentemente do número de infrações verificadas no período de autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso, rejeitar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento. Ausente o conselheiro Carlos Alexandre Tortato. Processo julgado em 11/05/2017.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocado).

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 04-34.514 (fls. 324/341):

### *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2008*

### *SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE*

*A empresa que resultar de fusão, transformação, incorporação ou cisão é responsável pelo pagamento das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições destinadas às outras entidades ou fundos, devidas pelas empresas fusionadas, transformadas, incorporadas ou cindidas, até a data do ato da fusão, da transformação, da incorporação ou da cisão*

### *VALIDADE DO LANÇAMENTO*

*O Auto de Infração é válido e eficaz visto que foi lavrado com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

### *ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO VINCULADA*

*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

### *RELAÇÃO DE PESSOAS VINCULADAS À EMPRESA*

*A discussão de eventual co-responsabilidade de pessoas indicadas em anexo da peça fiscal como vinculadas à empresa deve ser realizada no foro próprio, distinto daquele em que se desenvolve o processo administrativo fiscal.*

### *SALÁRIO IN NATURA. HABITAÇÃO*

*Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente, as importâncias recebidas a título de ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado.*

*Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente, os valores correspondentes a habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas*

*de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho e Emprego.*

**SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO**

*A contribuição a cargo da empresa é de quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho.*

**JETON. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL**

*Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de contribuinte individual, o membro de conselho fiscal de sociedade ou entidade de qualquer natureza.*

**AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA**

*Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto de infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes.*

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

2. Extraí-se do Relatório Fiscal, às fls. 8/17, que o processo administrativo é composto por 3 (três) autos de infração (AI), por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, a saber:

(i) **AI nº 51.013.957-4**, por ter a empresa apresentado com omissão ou incorreção os arquivos e sistemas das informações em meio digital correspondentes aos registros de seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, livros ou documentos de natureza contábil e fiscal, Código de Fundamentação Legal - CFL 22 (fls. 3);

(ii) **AI nº 51.013.958-2**, por ter a empresa deixado de elaborar a folha de pagamento na forma exigida na legislação tributária federal - CFL 30 (fls. 4); e

(iii) **AI nº 51.013.959-0**, por ter a empresa deixado de descontar a contribuição previdenciária de todos os segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço - CFL 59 (fls. 5).

2.1 A auditoria fiscal abrangeu o período de 06/2007 a 12/2008, compreendo a análise de fatos geradores oriundos da Empresa Brasileira de Comunicação S/A - RADIOBRÁS, CNPJ 00.464.073/0001-34 ("Radiobrás"), assim como da sua incorporadora, ora recorrente, a Empresa Brasil de Comunicação - EBC, CNPJ 09.168.704/0001-42 ("EBC").

2.2 Os créditos tributários correlatos referentes às obrigações principais foram constituídos por meio de autos de infração específicos, os quais compõem o Processo nº 10166.724388/2012-41.

3. Com ciência pessoal das autuações em 31/5/2012, às fls. 3/5, por meio do seu gerente jurídico, o contribuinte impugnou a exigência fiscal separadamente por auto de infração lavrado (fls. 178/189, 229/236 e 276/283).

4. Intimada por via postal, em 7/1/2014, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 342/344, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 31/1/2014 (fls. 347/358).

4.1 Em síntese, aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que manteve intacta a pretensão fiscal:

(i) nulidade das autuações em razão da confusão entre as empresas fiscalizadas, visto que Radiobrás e EBC são pessoas jurídicas distintas, autônomas e individualizadas até 12/6/2008, data em que se realizou a incorporação pela recorrente;

(ii) nulidade dos autos de infração por ausência de observação dos aspectos legais e constitucionais para a lavratura dos documentos;

(iii) o documento denominado "Relatório de Vínculos" apresenta incorreções quanto à vinculação de algumas pessoas físicas com a recorrente;

(iv) as divergências apuradas entre os dados constantes na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf) e nas folhas de pagamento são explicadas pelo fato de ter havido desligamento de alguns segurados da extinta Radiobrás, nas respectivas competências, e devido a outros empregados lograrem êxito em ações trabalhistas movidas contra a empresa, com trânsito em julgado;

(v) os valores relacionados a fatos geradores da extinta Radiobrás devem ser extirpados dos autos de infração, dado que a empresa incorporada não foi arrolada como sujeito passivo;

(vi) os autos de infração são nulos, devendo ser canceladas as multas aplicadas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

### **Admissibilidade**

5. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

### **Julgamento em conjunto**

6. Tendo em vista a prejudicialidade do julgamento em separado dos Processos nº 10166.724388/2012-41 e 10166.724389/2012-95, a apreciação dos respectivos recursos voluntários acontece na mesma sessão deste colegiado, a fim de manter a congruência decisória.

### **Preliminares**

#### **a) Nulidade: confusão entre as empresas**

7. Pelos autos depreende-se que a recorrente é uma empresa pública, criada pelo Decreto nº 6.246, de 24 de outubro de 2007, organizada sob a forma de sociedade anônima de capital fechada e vinculada à Secretaria de Comunicação Social da Presidência da República (fls. 359/371).

8. A Medida Provisória nº 398, de 10 de outubro de 2007, convertida na Lei nº 11.652, de 7 de abril de 2008, determinou a integralização do capital da EBC mediante recursos provenientes, entre outras fontes ali mencionadas, da incorporação do patrimônio da Radiobrás (art. 9º).

8.1 O ato de incorporação ocorreu em 12/6/2008, conforme aprovação em Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada pela EBC (fls. 225/228).

9. A incorporação significou que a Radiobrás foi absorvida pela EBC, que lhe sucedeu em todos os direitos e obrigações. Com a extinção da personalidade jurídica da empresa Radiobrás, a sucessora EBC passou a responder pelos tributos devidos pela sucedida até a data do ato da incorporação.

10. Nesse sentido, a disciplina legal da responsabilidade por sucessão empresarial prevista nos arts. 129 e 132 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN):

*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.*

(...)

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*

11. Em 31/5/2012, data em que se intimou a EBC a respeito da constituição de ofício do crédito tributário, a Radiobrás era uma pessoa jurídica extinta. Logo, de forma escorreita a autoridade fiscal realizou o lançamento em nome da empresa sucessora, ora recorrente, tanto em relação aos fatos geradores praticados na qualidade de contribuinte (responsabilidade própria), quanto aos fatos geradores apurados na Radiobrás até a data de incorporação, na condição de responsável tributário pelos débitos nos termos dos arts. 129 e 132 do CTN (responsabilidade por sucessão).

12. Aquilo que a recorrente denomina de "confusão entre as empresas" é resultado da sua própria conduta irregular durante o procedimento fiscal, uma vez que disponibilizou à autoridade tributária um único arquivo digital para as folhas de pagamento do período fiscalizado, sem fazer distinção, nas competências de operação simultânea, entre os fatos geradores ocorridos na Radiobrás e EBC.

12.1 A autoridade lançadora registrou as dificuldades encontradas em tópico específico do Relatório Fiscal, que reproduzo abaixo (item 40, às fls. 16/17):

*40. Cabe destacar que durante a fiscalização foram encontradas algumas dificuldades pontuais, tais como:*

*a) Quando da geração dos arquivos digitais solicitados, a empresa gerou em um mesmo arquivo de forma integrada e sem distinção de estabelecimentos os dados de folha de pagamento da antiga RADIOBRAS e da atual EBC (incorporadora da Radiobrás), alegando que não seria possível separar os dados das duas empresas por problemas técnicos na geração dos arquivos.*

(...)

*d) Por ter a empresa gerado os dados de folha de pagamento da RADIOBRAS e da EBC de forma unificada, foi necessário unificar os dados existentes nos sistemas da fiscalização (GFIP, DIRF e GPS) para permitir uma comparação completa dos valores a serem apurados e um*

*aproveitamento adequado de todas as guias de pagamento existentes.*

(...)

13. Alega a recorrente que as folhas de pagamento sempre estiveram separadas. Entretanto, cuida-se apenas de um discurso retórico, desprovido de qualquer esteio em prova hábil e documental nos autos.

14. Observo, ainda, que o procedimento de lançamento adotado pela autoridade fiscal, devido à apresentação deficiente dos arquivos digitais, não resultou em prejuízo concreto à parte recorrente. Tampouco é correto dizer que a fiscalização confundiu uma empresa com a outra.

14.1 Com efeito, as planilhas juntadas pela fiscalização detalham os fatos geradores e bases de cálculo apuradas, discriminando a competência do fato gerador, o nome do trabalhador, a remuneração paga ou creditada, o número de inscrição do segurado e a empresa a quem o trabalhador prestou serviço, Radiobrás ou EBC, tornando viável, desse modo, o pleno exercício do direito de defesa e contraditório em face da pretensão fiscal (fls. 159/175 deste Processo, além das fls. 252/1.679 e 1.824/1.840 do Processo nº 10166.724388/2012-41).

15. Sem razão, portanto, a recorrente quanto à alegação de nulidade da autuação fiscal.

#### **b) Nulidade: inobservância dos aspectos legais para a lavratura dos autos de infração**

16. Aduz a recorrente a falta de clareza dos autos de infração quanto às penalidades aplicadas e suas gradações, sequer fazendo parte do relatório algum item explicativo a respeito dos juros e das multas incidentes sobre as contribuições. A petionante afirma também que os autos de infração não distinguem quais segurados empregados estavam ou não relacionados em GFIP.

17. Assim não me parece. Li e reli o Relatório Fiscal, bem como os seus anexos, e não constatei a falta de clareza da acusação fiscal ou o alegado cerceamento do direito de defesa (fls. 8/17).

18. Não só pela descrição pormenorizada dos fatos que são imputados ao sujeito passivo, o Relatório Fiscal expõe igualmente de forma clara e objetiva os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela efetiva ocorrência dos fatos jurídicos desencadeadores do liame obrigacional.

19. Há a discriminação transparente e precisa das infrações e das circunstâncias em que foram praticadas, dispositivos legais infringidos, além das penalidades aplicadas e os critérios de sua graduação.

20. De modo tal que a autoridade fiscal motivou de forma adequada o ato administrativo, por meio da descrição dos fatos, do enquadramento legal e da demonstração da subsunção à regra matriz de incidência da penalidade, conforme exigido pelos incisos III e IV do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pelo art. 142 do CTN.

21. Assinalo que diversas alegações deduzidas pela recorrente no recurso voluntário dizem respeito tão somente aos autos de infração relacionados à falta de recolhimento de tributos, cujos argumentos de defesa foram exaustivamente analisados no Processo nº 10166.724388/2012-41, julgado em conjunto.

22. Ausentes vícios quanto aos pressupostos e elementos do ato administrativo, entendo que descabe cogitar, mais uma vez, a nulidade do lançamento fiscal.

### **c) Exclusão de representantes legais**

23. No tocante ao pedido de exclusão de representantes legais do polo passivo da relação tributária, é importante esclarecer que o Relatório de Vínculos, acostado às fls. 18/19, é um documento administrativo de caráter apenas informativo, não havendo atribuição de responsabilidade tributária por parte do Fisco às pessoas físicas qualificadas como diretor, presidente, administrador ou sócio ali indicadas.

24. A matéria foi objeto de súmula neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), redigida nos seguintes termos:

*Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.*

25. Destarte, não incumbe ao colegiado manifestar-se acerca do tema, pois tais questões ventiladas no recurso voluntário não comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo regido pelo Decreto nº 70.235, de 1972.

### **Mérito**

#### **a) AI nº 51.013.958-2 (CFL 30) e AI nº 51.013.959-0 (CFL 59)**

26. No Processo nº 10166.724388/2012-41, julgado em conjunto, o Colegiado decidiu, em votação unânime, pela manutenção integral da acusação fiscal no que diz respeito à existência de omissão de informações de segurados nas GFIP's e folhas de pagamento, exigindo-se o recolhimento das respectivas contribuições devidas sobre as remunerações dos trabalhadores, não adimplidas de maneira espontânea pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal.

27. Quanto às obrigações acessórias, as infrações relacionadas à elaboração das folhas de pagamento em desacordo com a forma exigida na legislação tributária (CFL 30) e à ausência de desconto da contribuição previdenciária dos segurados a serviço da empresa (CFL 59) possuem o mesmo valor-base para a multa, único e indivisível, o qual independe do período do fato gerador ou do número de infrações verificadas.

27.1 Em outras palavras, basta para a caracterização e imputação da multa a ocorrência de uma só infração à obrigação tributária violada.

28. Segundo as planilhas de fls. 159/175, a autoridade lançadora identificou as condutas contrárias à legislação tributária em competências posteriores e anteriores ao ato de incorporação, revelando-se as provas carreadas aos autos integralmente favoráveis à procedência das penalidades aplicadas pelo agente fiscal.

29. Mantêm-se, portanto, as multas lavradas pela fiscalização.

**b) AI nº 51.013.957-4 (CFL 22)**

30. De acordo com o Relatório Fiscal, a pessoa jurídica, comprovadamente, utilizava sistema eletrônico de processamento de dados e, intimada a apresentar as informações em meio digital, prestou incorretamente os dados solicitados.

30.1 Mais especificamente, no arquivo digital da folha de pagamento entregue pela fiscalizada, na parte correspondente às competências 06/2007 a 02/2008, constatou-se a inclusão de valores de tíquete refeição/tíquete alimentação cujas rubricas não deveriam estar incluídas na documentação digital (fls. 100/141).

31. Pois bem. Não há no recurso voluntário argumentação específica quanto à improcedência da penalidade imposta. Seu inconformismo refere-se à imputação de responsabilidade tributária no período de existência da extinta Radiobrás, anteriormente ao ato de incorporação de 12/6/2008.

32. Passemos a considerações adicionais sobre a matéria. A sucessão empresarial implica sucessão tributária. A fim de orientar o viés interpretativo, ressalto que o patrimônio é composto por um conjunto de bens, direitos e obrigações, de maneira que o sucessor não recebe somente os bens e direitos, mas também as obrigações integrantes do patrimônio do sucedido.

33. Conquanto o art. 132 do CTN refira-se tão somente aos tributos, ao interpretá-lo conjuntamente com o art. 129, dispositivo que inaugura a Seção denominada "Responsabilidade dos sucessores", chega-se à conclusão de que a regra também aplica-se aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos.

33.1 Para maior clareza do raciocínio, reproduzo novamente os artigos mencionados do CTN:

*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.*

(...)

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é*

*responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. (grifou-se)*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.*

34. O momento da constituição do crédito tributário pelo ato de lançamento, que compreende também a penalidade, consoante o § 1º do art. 113 do CTN, acaba tornando-se irrelevante, porquanto o que interessa é a data da ocorrência do fato gerador.

35. Essa linha de pensamento é prevalente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a exemplo da decisão no Recurso Especial (REsp) nº 923.012/MG, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, da relatoria do Ministro Luiz Fux, cuja ementa reproduzo parcialmente, na parte que interessa ao presente feito:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.*

*1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)*

*(...)*

36. Ressalvo, no entanto, o ponto de vista pessoal que a multa moratória e/ou punitiva analisada e mencionada no julgado diz respeito ao descumprimento da obrigação principal, decorrente do não pagamento de tributo na época do vencimento, coerente assim com a interpretação conjunta dos arts. 129 e 132 do CTN, antes referida.

37. Parece-me que nesse sentido foi redigido o voto nos Embargos de Declaração do mesmo REsp nº 923.012/MG, de lavra do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Transcrevo a respectiva ementa no ponto em que vinculada à questão em debate:

*EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.*

(...)

*4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.*

*5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.*

(...) (GRIFEI)

38. Com a devida vênia, estender a interpretação para as obrigações acessórias significa um passo adiante, de maneira que não estou convencido que a decisão no rito dos recursos repetitivos pretendeu abarcar conscientemente também a situação de aplicação da multa pelo descumprimento de um dever instrumental, não associada diretamente ao desatendimento da obrigação principal.

39. Sob a ótica do direito tributário, os §§ 2º e 3º do art. 113 do CTN prescrevem a respeito da obrigação acessória:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

---

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

40. É evidente que a obrigação acessória não se converte imediatamente em principal pelo fato da sua inobservância, conforme a dicção do § 3º do art. 113. Se assim fosse, o sujeito passivo poderia pagar a multa e não cumprir a prestação positiva ou negativa estabelecida na legislação.

41. Quer dizer o dispositivo de lei que uma vez identificado pelo Fisco o descumprimento do dever instrumental, será imposta uma multa, de cunho patrimonial, reportando-se ao momento do seu fato gerador e sendo exigida e cobrada por intermédio dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos.

42. Enquanto não aplicada a penalidade pelo descumprimento da obrigação acessória, a multa fiscal não passa a integrar o passivo da empresa, não sendo correto afirmar, ainda que relativa à obrigação tributária surgida até a data da sucessão, que fazia parte do patrimônio da sucedida.

43. Penso, todavia, que tal interpretação estrita deve ceder na hipótese de empresas sob controle comum ou pertencentes a grupo econômico, antes da sucessão empresarial, todas sabedoras das condutas perpetradas por uma e outra relativamente a fatos tributários preexistentes ao ato sucessório.

44. Essa posição encontra, inclusive, amparo na jurisprudência administrativa, consoante enunciado da Súmula Carf nº 47, assim vazado:

*Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

45. É verdade que, a rigor, o enunciado da Súmula nº 47 retrata a jurisprudência construída à época em torno da multa de ofício imposta como sanção pela falta de recolhimento espontâneo de tributo. Porém, entendo que seus fundamentos podem também ser aplicados nas questões relativas à multa por inadimplemento de obrigação acessória. Daí porque a hipótese excepcional é perfeitamente admissível ao caso descrito nos autos.

46. Com efeito, de acordo com o Decreto nº 2.958, de 8 de fevereiro de 1999, a Radiobrás era uma empresa pública federal com personalidade de direito privado, organizada sob a forma de sociedade por ações, vinculada à Secretaria de Estado de Comunicação do Governo Federal.

46.1 Sob o controle acionário da União, a empresa estatal tinha como objeto social gerir, operar e explorar os serviços de radiodifusão do Governo Federal.

47. A EBC, ora recorrente, veio a substituir as funções da Radiobrás. Com maioria das ações ordinárias nominativas de titularidade da União, foi concebida para a prestação de serviços de radiodifusão pública e serviços conexos, além da criação de uma televisão pública de âmbito nacional (Decreto nº 6.246, de 2007).

47.1 A viabilização operacional da nova empresa se deu por intermédio da incorporação da Radiobrás, de quem herdeu os bens e pessoal permanente, necessários ao início das atividades. A EBC sucedeu a Radiobrás nos seus direitos e obrigações, e absorveu, mediante sucessão trabalhista, os empregados integrantes do seu quadro de pessoal (MP nº 398, de 2007, convertida na Lei nº 11.652, de 2008).

48. Nesse quadro de reorganização efetuada pela União, na qualidade de acionista majoritário, para a execução de atividades de seu interesse, por meio de empresas dotadas de personalidade jurídica de direito privado, não é concebível evitar a aplicação de qualquer penalidade sob o pretexto de falta de responsabilidade tributária do sucessor.

49. Por ocasião da incorporação da Radiobrás, em 12/6/2008, a situação fiscal da empresa extinta já havia sido avaliada e identificada, inclusive quanto ao descumprimento das obrigações tributárias acessórias, devendo integrar o passivo tributário da empresa incorporada as multas de qualquer natureza relativamente aos fatos geradores ocorridos até a data da incorporação, mesmo que constituído o crédito tributário em data posterior.

50. Em síntese, as mudanças societárias não podem servir de instrumento à liberação do encargo fiscal, inclusive penalidades, quando a sucessora conhecia perfeitamente as obrigações tributárias da empresa sucedida não cumpridas nos moldes exigidos pela legislação.

51. Responde a recorrente, nessa hipótese, não só pelas sanções fiscais garantidoras do cumprimento do dever tributário principal pela empresa incorporada, como também pelas aplicadas em face da inobservância dos deveres instrumentais, mesmo que tenham sido objeto de lançamento de ofício posterior ao evento de sucessão.

52. Logo, também não merece reparo a decisão de piso que manteve a exigência da penalidade consubstanciada no AI nº 51.013.957-4.

## **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, NEGÓ PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess