



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.000530/2004-31
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.045 – 1ª Turma
Sessão de 27 de junho de 2011
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MG MASTER (SUCESSORA DE CRIS SPORTS LTDA)

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

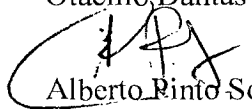
Exercício: 1999

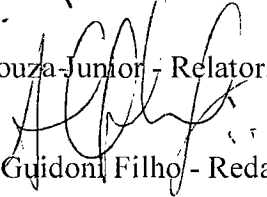
Ementa: MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Alberto Pinto S. Jr. e Viviane Vidal Wagner.


Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.


Alberto Pinto Souza Junior - Relator.


Antônio Carlos Guidoni Filho - Redator Designado.

Participaram do presente julgamento: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Claudemir Rodrigues Malaquias, Valmir Sandri, Alberto Pinto Souza Junior, Viviane Vidal Wagner, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, Antônio Carlos Guidoni Filho, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.



Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão nº 108-08.601, de 11 de novembro de 2005 (fls. 268/281); proferido pela Oitava Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade decidiu rejeitar as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para cancelar o lançamento da multa de ofício isolada da CSLL, dos meses de janeiro a agosto de 1998.

A recorrente tomou ciência do acórdão em 24/10/2006 (fls. 285), tendo interposto o recurso especial (fls. 284/304), com fundamento no art. 32, inc. I do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e do art. 5º, inc. I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ambos aprovados pela Portaria MF. nº 55, de 12/03/1998.

Insurge-se a recorrente contra a decisão do acórdão recorrido que deu provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento a multa de ofício qualificada aplicada (150%) incidente sobre as estimativas de CSLL que deixaram de ser recolhidas, com base no entendimento de que a incorporadora somente responde pelos tributos devidos pelo sucedido. Manifesta-se ainda a recorrente contra o entendimento da relatora do voto vencedor que a multa isolada não pode ser aplicada em conjunto com a multa de ofício.

A Fazenda Nacional, ora recorrente, alega em síntese:

a) que a decisão que decidiu pela exclusão da multa de ofício violou o art. 129 do CTN, pois o art. 132 do mesmo código deve ser aplicado observando-se aquele dispositivo;

b) que *“o art. 129 menciona que nos casos de sucessão regrados na Seção II, os sucessores serão responsáveis pelo crédito tributário e não somente pelo tributo em espécie”*;

c) que *“o art. 132 se encontra dentro da Seção II e, portanto, não se pode interpretar a expressa “tributos” nele mencionada apenas como o tributo em espécie, mas como todo o crédito tributário numa interpretação sistemática com o art. 129”*;

d) que *“no presente caso, não se faz presente os valores que se busca proteger com a interpretação restritiva do art. 132 do CTN. A autuada não goza de boa-fé, pois os seus sócios são quase todos os mesmos que compunham o quadro social da sucedida, autora do ilícito fiscal”*;

e) que *“a administração da sucedida fora realizada pelo mesmo sócio-gerente da sucessora o Sr. SEBASTIÃO VICENTE BOMFIM FILHO que autorizava a utilização de vários artifícios para ocultar a ocorrência do fato gerador das obrigações tributárias, conforme apurados pela autoridade fiscal”*;

f) que *“em que pese a MGMMASTER LTDA e a CRIS SPORTS LTDA sejam pessoas jurídicas distintas, com CNPJ diferente, ambas integram o mesmo grupo econômico, cujo órgão de direção foi o mesmo que praticou o ilícito fiscal em 1998”*;

g) que, *“o afastamento da multa punitiva é razoável quando a aplicação desta configurar-se uma situação de injustiça, pois atentatória do princípio esculpido no art.*

5^o, XLV da CF/88 e à boa-fé objetiva, mas não pode servir àquele que praticou o delito apenas porque mudou de nome”;

h) que “não é razoável admitir a exclusão de responsabilidade por multas nos casos de sucessão, incorporação, transformação e cisão das pessoas jurídicas compostas pelos mesmos sócios das empresas sucedidas, incorporadas, transformadas e cindidas, a fim de que não assistamos a perpetração de fraudes sob um aparente consentimento da lei”;

i) que “o art. 44, §1^o, IV da Lei 9430/96¹ impôs ao optante pela apuração do lucro real anual o dever de recolher mensalmente estimativas de lucro que serão ajustadas ao fim do período-base. Quando o contribuinte desobedece a norma que impõe tal obrigação há ofensa àquele dispositivo legal”;

j) que “inexiste **bis in idem** quando a sanção decorre de fatos jurídicos diferentes. Não tem qualquer relevância jurídica o fato das multas eventualmente incidirem sobre a mesma base de cálculo”;

k) que “a Constituição Federal veda apenas a incidência de imposto e taxa sobre a mesma base, mas em momento algum veda a incidência de duas penalidades sobre a mesma base”;

l) que “o que não guarda razoabilidade é a incidência de dupla penalidade pelo mesmo fato jurídico, mas como já demonstramos os fatos são distintos”;

m) que restou caracterizada a existência de dolo por parte da contribuinte, ensejando a aplicação da multa qualificada prevista no inc. II do art. 44 da Lei 9.430/96.

A recorrente cita jurisprudência do STJ em abono à sua tese.

Ao final a recorrente propugna que seja restabelecida a multa isolada de 150% de responsabilidade da sucessora.

O presidente da 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, em despacho proferido às fls. 307, admitiu o recurso especial por que se trata de decisão não unânime e entender que ficou demonstrado em tese que a decisão recorrida seria contrária à lei e à evidência das provas contidas nos autos.

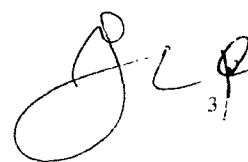
A autuada, ora recorrida, foi cientificada do acórdão e do despacho de admissibilidade do recurso especial em 27/06/2007 (fls. 314), e apresentou suas contrarrazões em 13/07/2007 (fls. 422/447). A recorrida interpôs ainda embargos de declaração (fls. 316/323), que restaram rejeitados (fls. 387).

Nas contrarrazões apresentadas a recorrida protesta pela manutenção da decisão, sustentando em síntese:

a) que “o CTN, em seu art. 132, é claro ao afirmar que a responsabilidade tributária das sucessoras refere-se apenas aos tributos e não às multas, principalmente as de natureza punitiva”;

b) que “a mencionada” interpretação sistemática “, pretendida pela Recorrente, caracteriza-se como verdadeira inovação legislativa, que não é permitida no

¹ Antes da redação conferida pela MP 303/2006.



31

âmbito tributário em vista ao princípio da Estrita Legalidade (art. 150, II, CF/88 e art. 97 do CTN)”;

c) que nas “razões do Recurso combatido, nota-se claramente a intenção da Fazenda Nacional de ampliar o texto do art. 132 do CTN, acrescentando às suas disposições vocábulo que o legislador não pretendeu expressar, ou seja, substituir a palavra “tributos” pela expressão “crédito tributário”, que, indiscutivelmente, não se equivalem”;

e) que “o legislador ao editar a Lei nº 5.172/66 (CTN) sabia exatamente a distinção entre tributo e crédito tributário, bem como as diferenças entre principal e multa, não podendo o julgador administrativo imaginar que, no caso do art. 132, ele teria se equivocado ao constar somente a responsabilidade por sucessão com relação aos tributos”;

f) que “no que se refere aos precedentes do STJ apontados no Recurso ora contra-razoado, verifica-se que, em ambos os casos, o entendimento que prevalece é o de que a responsabilidade só existe quando as multas que já integravam o passivo da pessoa jurídica, ou seja, foram aplicadas antes da incorporação de forma a serem conhecidas pelos novos administradores da empresa, o que não ocorreu no caso em comento”;

g) que “em matéria tributária não há espaço para suposta” interpretação sistemática “ou” buscando possível intenção do legislador “(que na verdade são meras tentativas de inovar no ordenamento jurídico-tributário), pelo que todas as considerações postas neste sentido não podem convalidar possível manuseio da legislação ao bel prazer do Fisco”;

h) que “não há autorização legal para desconconsideração de atos e negócios jurídicos validamente realizados. E, se este fosse o caso, certamente a Recorrida tem o direito de defesa contra tal argumento, de maneira que este aspecto teria que estar ventilado no auto de infração e peças consequentes;

i) que “o que se verifica nos autos é que a Fazenda Nacional, ao mesmo tempo em que defende a malsinada” aplicação sistemática “do art. 132 do CTN, pretende, indiretamente, desconconsiderar a sucessão ocorrida no presente caso, aventando, de forma equivocada, a possibilidade de um suposto ato simulado, sem realizar qualquer prova dessa suposição. A verdade é que a Recorrente nem mesmo chega a afirmar expressamente que a incorporação foi um ato simulado e nem poderia, pois para que essa afirmação fosse sequer cogitada, seria indispensável sua comprovação inequívoca, fato inexistente nos autos”;

j) que “em momento algum o Fisco se opôs ao procedimento de incorporação do qual participou a Empresa Autuada, mesmo podendo fazê-lo, conforme determina expressamente a legislação de regência (Lei nº 6.404/76), sendo que não lhe cabe, somente agora, alegar a imaginada simulação na transformação societária em comento, a fim de tentar justificar a responsabilidade por sucessão da Recorrida no que se refere à multa de ofício aplicada na sucedida”;

k) que mesmo que fosse admitida a responsabilidade do sucessor sobre a multa de ofício lançada, “fato admitido apenas para fins de argumentação, ainda assim o crédito tributário consignado no Auto de Infração não pode prosperar por ser indevida a cumulação da multa isolada com a multa de ofício”;

l) que “nos autos do processo principal já foi aplicada multa de ofício de 150% sobre a omissão de receitas identificada, de forma que uma nova aplicação de multa no mesmo percentual, sem sombra de dúvidas implicará uma dupla penalização, não admitida por este Colendo Conselho de Contribuintes”;

m) que “*mesmo que se considerasse cabível a multa de ofício, hipótese levantada apenas por amor ao debate, ela teria que ser aplicada no montante mínimo permitido em lei*”;

l) que “*no caso dos autos, não restou COMPROVADA quaisquer das circunstâncias qualificadoras, sendo que não houve nenhuma ação dos Recorrentes tendente a impedir ou retardar o conhecimento da autoridade tributária da ocorrência do fato gerador, o que implicaria na sonegação*”.

m) que “*não há que se falar em imposição de penalidade, ainda mais em sua forma agravada, eis que o trabalho fiscal foi concluído após a adesão da Recorrente ao PAES*” e que “*a confissão e o parcelamento de débitos são condutas que, inequivocamente, excluem qualquer possibilidade de ocorrência dos requisitos para aplicação da qualificação de multa tributária*”.

A recorrida faz citação da doutrina e de jurisprudência da Câmara Superior de Recurso Fiscais em reforço às suas contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido, nos termos do art. 4º da Portaria MF nº 256 de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

A questão a ser solucionada versa sobre a possibilidade de cobrança, da empresa incorporadora (sucessora), de multa qualificada (150%) aplicada sobre os tributos lançados em face da omissão de rendimentos apurada pela fiscalização sobre operações realizadas pela empresa incorporada.

O acórdão recorrido adota o posicionamento, de que a incorporadora responde apenas pelos os tributos devidos pela sucedida. O acórdão recorrido tem a seguinte ementa, na parte que interessa ao presente recurso:

MULTA DE OFÍCIO - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO - A incorporadora somente responde pelos os tributos devidos pelo sucedido. O que alcança a todos os fatos jurídicos tributários (fato gerador) verificados até a data da sucessão, ainda que a existência do débito tributário venha a ser apurada após aquela data. Art. 132 CTN.

No que concerne à multa isolada a relatora do voto vencedor teceu considerações a respeito de sua aplicação, manifestando seu entendimento pessoal acerca de sua inaplicabilidade ao presente caso, ressaltando ao final de que tal posição não se conforma com a daquele colegiado, neste termos:

Noutro giro, quanto ao cabimento da multa isolada, entendo por bem, lembrar o posicionamento que tenho adotado quanto ao

lançamento desta nos casos de não recolhimento das antecipações mensais relativas ao IRPJ e à CSLL, especificamente após o encerramento do ano-calendário.

Nesse âmbito, a par do meu entendimento quanto à inaplicabilidade da multa isolada, verifica-se que no caso concreto, o lançamento questionado é decorrente do Processo Administrativo nº 10680.000619/2004-06, referente à apuração de omissão de receita entre janeiro e agosto de 1998, caracterizada pela falta de contabilização de receitas de vendas. Em verdade, foi em razão da constatação desta omissão, que a fiscalização apurou, através do levantamento de balancetes de suspensão e redução, haver saldo de IRPJ a ser recolhido mensalmente.

Ao meu ver, o tributo efetivamente devido só é apurado ao final do exercício. Este saldo apurado é que corresponde à obrigação principal, e sobre ele deve ser aplicada a multa de ofício, se cabível.

Poderia, eventualmente, ser aplicada a multa de ofício isolada por descumprimento de obrigação acessória, caso a Recorrente não tivesse preenchido as declarações necessárias para levar ao conhecimento da fiscalização o tributo devido, o que não é o caso, não se tratando de acusação que lhe seja imputada. Assim, do breve exposto, verifica-se que a multa isolada *in casu* aplicada não corresponde nem à penalidade aplicada por descumprimento de obrigação principal, tampouco à penalidade aplicada por descumprimento de obrigação acessória.

Desta feita, entendo que a aplicação da multa em virtude da ausência de recolhimento das antecipações mensais encontra-se dissonante com o artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual expressamente dispõe que a obrigação tributária ou é principal, ou é acessória. Impossível, portanto, subsistir multa que não corresponda a descumprimento de obrigação específica determinada pelo Código Tributário Nacional, sob pena de desrespeito aos princípios da legalidade e hierarquia das leis e ao disposto nos artigos 97 e 113 do Código Tributário Nacional.

Mais ainda, e considerando que se trata o entendimento acima exposto (sic) de interpretação que não prevalece nesta Colenda Câmara, ressalto que, conforme antecipado no relatório, a autuação em questão refere-se, em verdade, à empresa Cris Sports Ltda, empresa incorporada pela ora Recorrente. De tal forma, não poderia a mesma responder pelo cumprimento de penalidade aplicada por conduta que a ela não pode ser vinculada.

(grifei)

Ao final do voto vencedor a relatora deixa claro os fundamentos para o afastamento da multa:

Diante de tais argumentos, afasto a aplicação da multa isolada, visto que no presente caso ocorreu sucessão de empresas, sendo certo que o lançamento da multa em tela ocorreu após a sucessão.

Na ementa do acórdão também não há qualquer menção ao afastamento da multa isolada com fundamento em sua inaplicabilidade.

Assim, resta claro que o *decisum* que afastou a penalidade fundamentou-se apenas no entendimento de que a sucessora não pode responder pelas penalidades aplicadas à empresa incorporada, salvo se já estiverem lançadas antes do evento sucessório.

Deste modo o presente recurso se restringe tão somente à questão da responsabilidade da sucessora quanto aos tributos e, neste caso, penalidades devidas pela empresa incorporada. Assim, deixo de analisar os argumentos trazidos pela recorrente e da recorrida acerca da aplicabilidade ou não da multa isolada, por considerar matéria vencida, não objeto do recurso.

Passo, então, a examinar os argumentos da recorrida sobre a responsabilidade da sucessora, à luz dos elementos do processo, da doutrina e da jurisprudência administrativa e judicial.

A recorrente argumenta que a decisão que excluiu a penalidade contraria a lei; mais precisamente o art. 129 do CTN. Sustenta que a interpretação do art. 132 não pode ser feita de forma isolada, desconsiderando o disposto no art. 129, que integra a mesma Seção II do código, que trata da responsabilidade dos sucessores. Tal interpretação estaria em consonância com a jurisprudência do STJ.

Por outro lado a recorrida sustenta que a decisão recorrida se alinha à jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais. No seu entendimento a expressão “tributos” contida no art. 132, excluiria uma interpretação sistemática no sentido de ampliar o seu alcance e abranger as multas, como pretende a recorrente. Alega ainda que a jurisprudência citada pela recorrente abrangeria apenas os casos em que a multa punitiva já havia sido lançada antes da sucessão e já integrando o patrimônio da incorporada sendo, portanto, de conhecimento da incorporadora na data do ato de incorporação.

Trata-se, portanto, de examinar se a decisão recorrida afronta os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam da responsabilidade tributária dos sucessores.

Esta questão tem sido bastante discutida sejam no âmbito doutrinário, seja no campo jurisprudencial.

Na esfera administrativa, conforme aponta a recorrida em suas contrarrazões, existem várias decisões da Câmara Superior Fiscal que a responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do CTN, restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida e que a responsabilidade pela multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, tratando-a, neste caso, como um passivo assumido pela sucessora. É o caso dos acórdãos da CSRF indicados pela recorrida em seu contra-arrazoado (Acórdão CSRF/01-04.408 e CSRF/01-04.406, ambos proferidos no ano de 2003).

Em que pesem os sólidos argumentos contidos nos referidos acórdãos da CSRF, lastreado tanto na doutrina quanto na jurisprudência, não se pode olvidar que a jurisprudência é dinâmica e sofre alterações ao longo dos anos.



O argumento central da tese abrigada no acórdão recorrido é de que o artigo 132 do CTN prevê apenas a responsabilidade da sucessora pelos tributos, o que excluiria, portanto as multas, pois estas estão fora do conceito de tributo "*strictu sensu*".

Tal premissa, no entanto já vem mitigada por ressalvas feitas na própria jurisprudência que encampa esta tese. A primeira delas é de que se admite a responsabilidade pelas multas se estas já tiverem sido lançadas antes do ato sucessório, na medida em que estariam incorporadas ao patrimônio (mais propriamente ao passivo) da empresa sucedida, sendo, portanto, do conhecimento da sucessora (incorporadora, no presente caso). Também há muito que a jurisprudência admite que a multa de mora, por ter caráter indenizatório e não punitivo, também é da responsabilidade da sucessora.

Essa interpretação mitigada do artigo 132 revela que a hermenêutica correta, como sói ocorrer com toda norma jurídica, não pode ser feita de forma literal, nem isolada do restante do ordenamento. A interpretação sistemática não representa inovação legislativa, nem tampouco afronta o princípio da estrita legalidade, como alega a recorrida, mas sim representa uma das mais eficazes e utilizadas formas de hermenêutica.

Neste diapasão não há como deixar de fazer uma análise sistemática das normas que tratam da responsabilidade tributária dos sucessores no CTN, contidas na Seção II do Capítulo V. Pode-se começar pelo próprio art. 132, numa leitura mais acurada do caput e de seu parágrafo único, *in verbis*:

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.

(grifei)

Como se vê, o caput do art. 132 trata da responsabilidade da pessoa jurídica não apenas no caso em que esta resulte de incorporação de outra, mas também nos casos de fusão ou transformação da pessoa jurídica.

A lei nº 6.404/1976, que rege as sociedades anônimas define o que vem a ser cada uma dessas modalidades, nestes termos:

*Art. 220. A **transformação** é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.*

*Art. 227. A **incorporação** é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.*

*Art. 228. A **fusão** é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.*

Como se vê na definição legal, apenas nos casos de fusão ou incorporação ocorre a extinção de uma ou mais sociedades sendo sucedida por apenas uma delas (no caso de incorporação) ou por uma nova sociedade (no caso de fusão). Na transformação não há dissolução ou liquidação da sociedade, mas a mera transformação de seu tipo societário (de sociedade por quotas de responsabilidade limitada para sociedade anônima, por exemplo). Nesse caso não há, pelo menos em princípio, alteração do quadro societário, embora a lei ressalve o direito do sócio dissidente retirar-se da sociedade; nem tampouco das atividades desenvolvidas. Ou seja, a pessoa jurídica não sofre qualquer interrupção ou alteração na exploração de suas atividades.

Não seria razoável a interpretação de que a pessoa jurídica que promoveu alteração de seu tipo societário tivesse a sua responsabilidade tributária até a data da transformação, limitada aos tributos devidos, com exclusão das penalidades pelas infrações tributárias de qualquer natureza que houverem sido cometidas.

Não obstante o art. 132 alberga todas essas situações, sempre se referindo à responsabilidade dos “sucessores” pelos “tributos” devidos pela pessoa jurídica até a data do ato de transformação, fusão, incorporação ou extinção.

O mesmo se pode dizer da interpretação do parágrafo único do mesmo dispositivo quanto à responsabilidade do sócio que, extinta a pessoa jurídica, dá continuidade à exploração da atividade sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual, ficar limitada aos tributos, com exclusão das penalidades.

Em linha similar de sustentação, Gelson Amaro de Souza (*Responsabilidade Tributária e Legitimidade Passiva na Execução Fiscal*, 2ª ed., rev., atual. e amp. – Ribeirão Preto, SP: Nacional de Direito Livraria e Editora, 2001), leciona que:

O responsável por sucessão responde pelas obrigações tributárias deixadas pelo sucedido em toda sua extensão, sem exclusão alguma. O legislador, ao disciplinar a matéria da sucessão em seus arts. 131 a 133, especificamente, não fez nenhuma exclusão, como o fez para os casos do art. 134, do mesmo CTN. O parágrafo único do art. 134 exclui as responsabilidades em relação às multas de caráter pecuniário. Mas essa exclusão se restringe única e exclusivamente aos casos do art. 134 e não se aplica em hipóteses outras, que não as ali tratadas.

(grifei)

A adequada interpretação do disposto no art. 132 do CTN passa, sem dúvida alguma, pela observância do que dispõe o art. 129 do mesmo código. O dispositivo em questão é a moldura sob a qual devem ser aplicados os demais dispositivos da seção que trata da responsabilidade dos sucessores, nestes termos:

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.

(grifei)

O dispositivo se refere expressamente não apenas à responsabilidade dos sucessores “*por igual aos créditos tributários*”; como também determina a sua aplicação (por igual) a quaisquer créditos tributários, sejam eles “*definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos*”, apenas com a ressalva de que sejam “*relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data*”.

O código não diferencia, portanto, a responsabilidade do sucessor sobre os créditos tributários, sejam eles constituídos antes, em curso de constituição ou posteriormente à data ato de transformação, fusão, incorporação ou extinção da pessoa jurídica. Assim, não abriga critério que permita excluir da responsabilidade as multas aplicadas após a data do ato de sucessão, conforme entendeu o acórdão recorrido.

Esta interpretação está em consonância com a jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça, conforme acórdão relativo ao RESP. Nº 959389 –RS, abaixo transcrito:

RECURSO ESPECIAL Nº 959.389 - RS (2007/0131698-1)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento.

Súmula 282 e 356/STF

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. (grifo não consta do original)

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. **A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou “constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”, que é o caso dos autos.** (grifo constante do original)

4. Recurso Especial conhecido em parte e não provido

(Acórdão proferido em 07/052009 – Relator Ministro Castro Meira)

Na mesma linha já havia sido proferido o Acórdão nº 1.017.186 SC, *in verbis*:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.017.186 - SC (2007/0303974-3)

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. TEMA NÃO ANALISADO. RETORNO DO AUTOS.

A empresa recorrida interpôs agravo de instrumento com a finalidade de suspender a exigibilidade dos autos de infração lavrados contra a empresa a qual sucedeu. Alegou a ausência responsabilidade pelo pagamento das multas e, também, decadência dos referidos créditos. O Tribunal a quo acolheu o primeiro argumento, julgando prejudicado o segundo.

1. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. (grifo não consta do original).

2. Nada obstante os art. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN). (grifo não consta do original).

3. Tendo em vista que a alegação de decadência não foi analisada em razão do acolhimento da não-responsabilidade tributária da empresa recorrida, determina-se o retorno do autos para que seja analisado o fundamento tido por prejudicado.

4. Recurso especial provido em parte.

(Acórdão proferido em 11/03/2008 – Relator Ministro Castro Meira)

Com se extrai dos acórdãos a responsabilidade tributária do sucessor abrange não apenas o tributo, como quaisquer tipo de penalidades pecuniárias na medida em que ambos decorrem da obrigação principal, fundamentando-se nos artigos 139 e no §1º do art. 113 do CTN, *in verbis*:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 113 (...).

§ 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.

Assim, sendo parte integrante do crédito tributário, não há porque se cogitar da exclusão da responsabilidade do sucessor pela multa, seja ela de mora ou de ofício, independente do momento da constituição do crédito. A única diferença entre as multas de mora e de ofício é a postura do sujeito passivo perante o Fisco. Se ele reconhece sua omissão ou inadimplência e declara/paga o tributo correspondente antes de qualquer ação do Fisco deve

apenas a multa de mora. Por outro lado, a multa de ofício é uma penalidade mais gravosa na medida em que o Fisco necessitou movimentar a sua máquina fiscalizadora para efetuar o lançamento dos tributos que foram sonegados aos cofres públicos pelo sujeito passivo. No caso da multa isolada o tributo que era devido em face da estimativa deixa de ser exigido uma vez que o período de apuração já foi encerrado e saldo de imposto anual apurado, restando apenas a penalidade em face do descumprimento da obrigação tributária.

Trata-se, portanto, de responsabilidade objetiva, que tem como pressuposto a inadimplência ou a omissão do sujeito passivo ao declarar/recolher o tributo, que é verificada no caso concreto, conforme dispõe o art. 126 do CTN, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, 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. (grifei)

Embora a multa fiscal seja uma penalidade, tem caráter eminentemente patrimonial, não sendo aplicável o princípio do direito penal inserto no art. 5º, inciso XLV da CF/88 (conforme RE. 83.613-SP, 20/08/1976- STF e precedentes: RE 74.851, RE 59.883 e RE 77.187-SP).

Arrematando, entendo que a multa de ofício aplicada pela autoridade fiscal por infração praticada pelo contribuinte à lei tributária, não possui caráter de pessoalidade, típica das penas criminais, mas ostenta caráter econômico e integra o passivo patrimonial das pessoas jurídicas, sendo, assim, transferível para o sucessor, da mesma forma que os demais elementos do passivo.

Poder-se-ia argumentar que a multa qualificada, como a aplicada no caso sub examine, se reveste preponderantemente de elementos do direito penal, na medida em que a exasperação da multa de ofício é aplicada, com base no inc. II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 diante da constatação do evidente intuito de fraude, nos termos definidos pelos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, *in verbis*:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Neste caso, além da responsabilidade objetiva pela falta de declaração/recolhimento do tributo devido pelo sujeito passivo, concorre para a sua aplicação

(da multa qualificada) a conduta subjetiva, caracterizada pela ação ou omissão dolosa do contribuinte com intuito de suprimir ou reduzir o tributo devido.

Ora, no caso das pessoas jurídicas a caracterização da conduta dolosa que justifica a majoração da multa de ofício depende essencialmente da ação ou omissão dos seus administradores, que ao fim e ao cabo são os responsáveis pela sua gestão e também beneficiários dos seus resultados. Tal conduta é reprovada não apenas pela legislação tributária, que o faz por intermédio da exasperação da multa de ofício, mas também pela legislação penal, que a tipifica como crime (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990). Assim, a pessoa jurídica sofre o agravamento da penalidade de cunho patrimonial, enquanto que o dirigente responsável pela conduta dolosa está sujeito às sanções criminais.

Nesse contexto, poder-se-ia questionar se a exasperação da multa, originada da ação ou omissão dos administradores da pessoa jurídica sucedida devesse passar à responsabilidade da pessoa jurídica sucessora.

Uma vez mais entendo que a penalização mais gravosa deva ser transferida para a sucessora, na medida em que a multa de ofício qualificada, ainda que lançada de forma isolada, integra o crédito tributário apurado e decorre igualmente da legislação tributária.

Já a responsabilidade penal ou criminal do dirigente jamais poderá ser estendida ou transferida aos dirigentes da pessoa jurídica sucessora em face da aplicação do princípio da não transferência da pena, previsto no inc. XLV da CF/88.

Ainda que pudesse se admitir que a exasperação da multa lançada de ofício não devesse ser transferida aos sucessores, em homenagem ao princípio da boa-fé, este entendimento não poderia ser aplicado ao presente caso.

As razões relatadas pela fiscalização no seu Termo de Verificação (fls. 09/21) para justificar a imposição da multa qualificada, também transcritas na peça recursal, demonstram que a empresa sucessora é composta basicamente pelos mesmos sócios da empresa incorporada, sendo que ambas sempre foram administradas com exclusividade pelo mesmo sócio-gerente. É oportuno transcrever os principais pontos do item 67 do Termo de Verificação de Infração, para a perfeita compreensão dos fatos:

67. Caracterizam o evidente intuito de fraude a que aludem os artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64, os seguintes fatos, em conjunto com tudo o que já foi exposto neste Termo:

"a) as omissões de receitas verificadas ocorreram de forma generalizada na empresa MG MASTER LTDA., bem como já ocorriam as omissões nas empresas que a mesma incorporou e continuaram a ocorrer após as incorporações, como comprovam os envelopes de Fechamento de Caixa e os relatórios existentes no aplicativo SISPA, constantes da documentação retida/apreendida, de acordo com o Termo de Retenção, a que se refere o item 2, e anexados ao presente processo;

b) filiais que iniciaram suas atividades em 1998 também já contabilizavam, desde o primeiro dia de funcionamento, valores de receitas de vendas inferiores às reais;



c) *as omissões não ocorreram de forma isolada ou esparsa, mas sim de forma continuada e geral, na medida em que ocorreram não só em alguns dias, mas diariamente, não apenas em alguns meses, mas em todos os meses do ano-calendário de 1998, que ora está sendo analisado, e também não apenas em uma loja, mas em todas que já existiam, nas que entravam em funcionamento e também nas que foram incorporadas, todas sob a administração do Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho, que era sócio das incorporadas e continua como sócio quotista, representante legal e dirigente exclusivo da MG MASTER LTDA;*

d) *as omissões não foram em decorrência de erros de escrituração e sim decorrentes da sistemática contabilização de valores de receitas de vendas inferiores aos efetivamente ocorrido;*

(...)

g) *existe uma limitação à emissão de notas ou cupons fiscais no dia, em função do procedimento de controle e cotas, de tal forma que a utilização dos emissores de cupom fiscal (ECF) fica restrita ao valor previamente determinado pelo próprio sócio administrador, Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho, conforme constatado nos documentos juntados às folhas 218 a 220 do anexo 1 do processo IRPJ e reflexos da MG MASTER LTDA (...);*

O quadro social da incorporada (Cris Sports Ltda), tinha a seguintes composição antes da incorporação pela MG Master, conforme consta no item 22 DIPJ (fl. 35):

SEBASTIÃO VICENTE BOMFIM FILHO (20%) e;

ISABEL MARIA DE MELO BOMFIM (80%);

Já a empresa incorporadora MG Master Ltda, após a 17ª alteração contratual (fls. 162/171) mediante a qual incorporou outras 11 empresas além da sucedida Cris Sports, passou a apresentar o seguinte quadro societário:

SEBASTIÃO VICENTE BOMFIM FILHO (85%);

ISABEL MARIA DE MELO BOMFIM (3%); e

GLORIA MARIA DE MELO BONFIM BURGER (12%).

Ora, o sócio-gerente de ambas as empresas (sucessora e sucedida), Sr. Sebastião Vicente Bonfim Filho é único responsável pelas ações e omissões que ensejaram a aplicação da multa qualificada e detentor de 85% do capital social da incorporadora, não pode alegar em seu proveito o desconhecimento de como operava a empresa incorporada e eventuais riscos ocultos na operação de incorporação. Não pode, portanto, opor a boa fé para justificar o afastamento da multa qualificada neste caso.

Segundo Roque Antonio Carrazza, em seu Curso de Direito Constitucional, 16ª ed. p. 379, o princípio da boa-fé também impera no Direito Tributário e leciona:

“De fato, ele irradia efeitos tanto sobre o Fisco quanto sobre o contribuinte, exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram em contradição com sua própria conduta, na qual confia a outra parte (proibição de venire contra factum proprio)”.

(grifei)

É oportuno registrar que não está mais em discussão neste processo a qualificação da multa, em face da ação dolosa do sujeito passivo, conforme sintetizado na ementa do acórdão recorrido ao abordar a questão da decadência, *in verbis*:

DECADÊNCIA - FRAUDE COMPROVADA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 173, INCISO I, DO CTN - Nos termos do entendimento uníssono desta Colenda Câmara, a caracterização de fraude enseja a aplicação da contagem do prazo decadencial que está disposta no artigo 173, I, do CTN.

Ao abordar a questão da multa qualificada a relatora fundamentou a sua aplicação tendo em vista os elementos do processo e ao que ficou decidido no processo principal, tendo assim se manifestado:

Cabe-me ressaltar neste ponto, que a aplicação da multa no percentual de 150% calculada sobre o valor total do tributo, adveio de falta de contabilização pela Recorrente de valores auferidos com a venda de seus produtos comercializados, caracterizando omissões de receitas, no período de janeiro a agosto de 1998. Tais omissões, além de originarem o lançamento de ofício principal, foram cabalmente demonstradas nos autos do processo administrativo principal, com documentos retidos por ocasião do cumprimento dos Mandados Judiciais de busca e apreensão n.ºs 018/2002 e 019/2002, expedidos pela 4ª Vara Federal de Minas Gerais.

Destarte, o lançamento da multa qualificada, no percentual de 150%, foi minuciosamente justificado nos autos do Processo Administrativo nº 10680.000531/2004-86, conclusões estas que, como já dito, se aplicam ao presente caso. Neste passo, não há como se afastar a imputação da multa agravada pelo argumento acima exposto.

Não há, pois como justificar a exclusão da exasperação da multa de ofício no presente caso, sem ferir o princípio da boa-fé, pois a ninguém é dado o direito de se beneficiar da própria torpeza.

Não bastassem todas as considerações já expendidas, entendo que o presente caso amolda-se à perfeição ao conteúdo da Súmula nº 47 do CARF, *in verbis*:

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.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para restabelecer a cobrança da multa de ofício isolada da CSLL, nos termos do lançamento efetuado.


Alberto Pinto Souza Junior




15

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Peço vênia para divergir do ilustre Conselheiro Relator quanto à compreensão sobre a extensão da matéria devolvida ao Colegiado e a exigibilidade da multa isolada por não recolhimento de estimativas nas hipóteses em que há exigência concomitante de tributo devido no encerramento do ano-calendário acrescido de multa de ofício respectiva.

Quanto ao primeiro aspecto (extensão de matéria devolvida ao Colegiado), consigne-se que o fato de o voto condutor do acórdão recorrido ter afastado a exigência de multa isolada (estimativas) sob determinado fundamento não impede que este Colegiado examine outras razões de mérito relacionadas à mesma exação, especialmente nas hipóteses em que citado fundamento é rejeitado na instância recursal. Do contrário, seria intuitivo o cerceamento ao direito de defesa e afronta ao exercício do contraditório, já que se sabe que a parte não pode embasar recurso (no caso, recurso especial) sem que haja sucumbência (no caso, manutenção de crédito tributário), tal como ocorreu na hipótese dos autos.

Adequado, portanto, o conhecimento da matéria relativa à legitimidade da exigência de multa isolada por não recolhimento de estimativas concomitantemente com a multa de ofício que acompanha o lançamento do tributo devido ao final do ano-calendário.

Quanto ao tema, este Colegiado já possui entendimento consolidado a respeito da legitimidade da sua exigência na hipótese de não recolhimento tempestivo de tributos apurados sob o regime de estimativa mensal. Contudo, tal exigência não deve ser admitida em toda e qualquer hipótese.

A exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido, ementas de v. acórdãos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10680.005834/2003-12, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Acórdão 105-139794)

No mesmo sentido:



CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10665.001042/99-48, Ac. 108-133750, Rel.: Marcos Vinícius Neder de Lima)

No mesmo sentido:

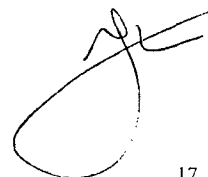
RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (CSRF, 10140.001362/2002-47, Ac. 107-133806, José Henrique Longo)

No mesmo sentido:

IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (CSRF, Primeira Turma, Ac. 103-124926, Rel.: José Carlos Paussuelo, Processo n. 10280.009389/99-26)

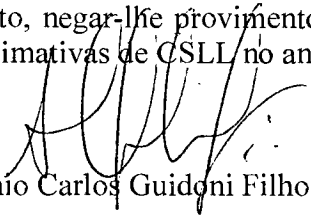
Também é entendimento assente em seara administrativa o de que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal. Verbis:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)



Do exame dos autos verifica-se que no ano-calendário de 1998 houve lançamento de CSLL com multa de ofício, conforme destacado no voto do ilustre Conselheiro Relator, e de multas isoladas por não recolhimento do tributo sobre bases estimadas por conta dos mesmos fatos. Nesse sentido, considerando-se a concomitância entre as penalidades de ofício no ano-calendário de 1998, é de rigor a manutenção do afastamento das multas isoladas aplicadas no caso dos autos.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento para afastar a exigência de multa isolada por não recolhimento de estimativas de CSLL no ano-calendário de 1998.



Antonio Carlos Guidoni Filho