



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.000563/2004-81
Recurso nº 108-141.377 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.455 – 1ª Turma
Sessão de 04 de novembro de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DECADÊNCIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MG MASTER LTDA. (SUCESSORA DA ZIK SPORTS LTDA.)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

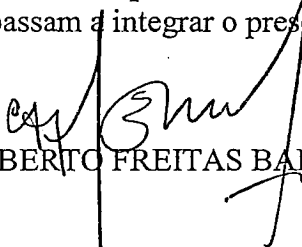
Exercício: 1999

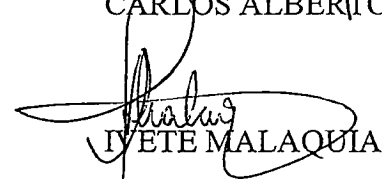
MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE SOB CONTROLE COMUM. A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadoras e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum de sócio pessoa física e de controladora informal.

PAF. DEVIDO PROCESSO LEGAL. Definida a responsabilidade dos sócios pela prática dos atos realizados na sucedida, e não sendo a matéria apreciada pela Câmara recorrida, os autos devem retornar para exame do mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para determinar que retornem os autos à Câmara de origem ou àquela que a sucedeu, para o exame das demais questões tratadas no recurso voluntário interposto, 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 Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto e João Carlos de Lima Júnior (Substituto Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado em 23/10/2006 pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 32., inciso I, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, e artigo 5º, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovados pela Portaria MF nº 55/1998, vigente à época, contra Acórdão nº 108-08.532, fls.289/320, proferido pela então Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 20/10/2005, assim ementado e decidido :

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — NULIDADE DO LANÇAMENTO - Rejeita-se preliminar de nulidade do lançamento quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa.

MULTA ISOLADA - CSL - DECADÊNCIA — CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - A Contribuição Social sobre o Lucro, tributo cuja legislação prevê a antecipação de pagamento sem prévio exame pelo Fisco, está adstrita à sistemática de lançamento dita por homologação, na qual a contagem da decadência do prazo para sua exigência tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 parágrafo 4º do CTN). No caso de dolo, fraude ou simulação, desloca-se esta regência para o art. 173, I, do CTN, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ocorrendo a ciência do auto de infração pela contribuinte no ano de 2003, é incabível a preliminar de decadência suscitada para a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa lançada no ano-calendário de 1998.

CSL — OMISSÃO DE RECEITAS — Caracteriza a ocorrência de omissão de receitas a diferença apurada pela fiscalização no confronto entre as receitas escrituradas/declaradas com aquelas constantes dos boletins de Caixa da loja, principalmente quando a empresa não contesta a infração detectada e efetua parcelamento desses débitos fiscais no PAES.

CSL - APLICAÇÃO DA MULTA AGRAVADA — A conduta da contribuinte de não informar a totalidade de suas receitas nas declarações de rendimentos entregues ao Fisco, nem escriturá-las nos livros próprios, durante períodos consecutivos, procedimento adotado sistematicamente em todo o grupo de empresas capitaneado pela autuada, por meio de limitadores eletrônicos de emissão de notas fiscais • ou cupom, além da manutenção de controles paralelos de receitas, denota o elemento subjetivo da prática dolosa e enseja a aplicação de multa agravada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA
A falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, calculada por estimativa com base na receita bruta, sujeita a contribuinte à imposição da multa prevista no art. 44 § 1º inciso IV da Lei nº 9.430/96.

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA —CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. ACOMPANHANDO EXIGÊNCIA DE TRIBUTO — COMPATIBILIDADE — *A falta de recolhimento da CSL sobre a base de cálculo estimada por empresa que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. O lançamento é compatível com a exigência da contribuição apurada em procedimento fiscal, acompanhada da correspondente multa de ofício.*

INCONSTITUCIONALIDADE - Não cabe a este Conselho negar vigência a lei ingressada regularmente no mundo jurídico, atribuição reservada exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, em pronunciamento final e definitivo.

TAXA SELIC — JUROS DE MORA — PREVISÃO LEGAL - Os juros de mora são calculados pela Taxa Selic desde abril de 1995, por força da Medida Provisória nº 1.621. Cálculo fiscal em perfeita adequação com a legislação pertinente.

MULTA DE OFÍCIO — CARACTERIZAÇÃO DE CONFISCO — *A multa de ofício constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V do artigo 150 da Constituição Federal.*

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.

Preliminares rejeitadas.

Recurso provido.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pelo recorrente, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado o Conselheiro Margil Mourão Gil Nunes para redigir o voto vencedor

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.

A decisão recorrida conclui que a matéria encontra-se estabelecida nos artigos 132 e 133 do CTN, no Título II, Obrigação Tributária, Capítulo III, Sujeito Ativo, Seção II, Responsabilidade dos Sucessores.

Pelo artigo 134 do CTN, poder-se-ia responsabilizar as pessoas físicas relacionadas no artigo 134, como os sócios, diretores, gerentes, mandatários, pais e outros representantes das pessoas jurídicas, mas jamais outras pessoas jurídicas como pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos. E assim mesmo quanto constatado atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Porque o Código Tributário Nacional aponta para a responsabilidade pessoal de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contratos ou estatutos.

Nesta forma, a responsabilidade tributária implica em substituição de responsabilidade, colocando a pessoa física do administrador no lugar do contribuinte, e não outro contribuinte pessoa jurídica como responsável.

Conclui que crédito tributário imposto pelo auditor fiscal pelo lançamento da multa isolada, foi à revelia do que estabelece o Código Tributário Nacional, quando atribui responsabilidade à incorporadora apenas pelo tributo devido, e não por todo o crédito tributário. Vê, ainda, uma clara diferenciação entre tributo e crédito tributário, não podendo estes substantivos serem usados indistintamente.

Conclui a decisão que o fisco, mesmo sem explicitar ou capitular nos autos, aplicou a norma contida no parágrafo único do Artigo 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar 104/2001, "in verbis":

"Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Essas as razões do provimento.

Irresignada, a Fazenda Nacional oferece recurso especial, fls. 321/341, onde, em síntese, argumenta que o artigo 132 do CTN deve ser aplicado observando também o comando do artigo 129 do mesmo diploma legal.

Apóia-se em jurisprudência do STJ, (RESPs – 670224/RJ, 32.967/RS) que examinou caso de multa moratória pelo atraso no pagamento de débitos já existentes na data da sucessão.

Aduz que a intenção do legislador no artigo 132 do CTN foi privilegiar o sucessor de boa fé. Injusto seria manter-se a multa com fundamento em conduta dolosa, quando o sucessor não teve conhecimento dos fatos anteriores à sucessão.

Caso diverso seriam os autos, onde um mesmo grupo de empresas dirigido pela mesma pessoa física utiliza-se de vários artifícios para ocultar a ocorrência do fato gerador das obrigações tributária, conforme apurados na fase inquisitória.

Destaca a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes, a partir do acórdão 107-07.680, no qual se examinara a questão e se decidira pela manutenção da multa de ofício aplicada após a sucessão, ante o conhecimento do sucessor dos fatos ocorridos, posto que era acionista da sucedida.

À luz do artigo 132 do CTN afirma não ser razoável admitir a exclusão de responsabilidade por multas nos casos de sucessão, incorporação e transformação das pessoas jurídicas compostas pelos mesmos sócios das empresas sucedidas, incorporadas ou transformadas, a fim de que não se perpetuar condutas inadequadas, sob um pseudoconsentimento da lei.

No tocante à desconsideração da sucessão levantada pelo contribuinte, alega não ser plausível supor que o legislador tivesse concordado com práticas de simulações antes da introdução do § único no artigo 116 do CTN pela LC 104/2001.

Justifica, com a Constituição Federal, a possibilidade de cumulação de penas – multa isolada e multa de ofício pelo não recolhimento do tributo – porque ela não veda a imposição de penalidade sobre a mesma base.

Na questão da aplicação da multa qualificada transcreve os artigos 71 a 73 da Lei 4.502/64, interpreta essa legislação com apoio na doutrina. Relata os fatos para demonstrar que as faltas de recolhimentos de tributos não decorreram de omissão simples, mas de conduta dolosa, ante a utilização de meios ilícitos para esconder a verdadeira receita. Transcreve jurisprudência do TRF 1ª Região que secundaria sua conclusão.

Requer o provimento do recurso com o restabelecimento da multa isolada.

Seguimento conforme despacho de fls.344.

Cientificado o contribuinte apresenta Embargos de Declaração às fls. 353/360, rejeitados através do despacho de fls.366.

Contra Razões às fls.369/394, narra o procedimento fiscal e justifica a necessidade de conhecimento dos embargos de declaração interpostos, ante a omissão da Câmara que deixou de apreciar a hipótese relativa à impossibilidade de cumulação das multas.

Interpreta o artigo 132 do CTN e defende a tese do acórdão recorrido, de que a norma legal se refere a tributo e não a crédito tributário. Reclama da pretensão do especial que aponta uma inovação legislativa, fato proibido no âmbito tributário por força do artigo 150-II da Constituição Federal.

Apóia-se em doutrina de Luciano Amaro para afirmar que as expressões “tributos” e “crédito tributário” não se equivalem, e ao julgador é defeso supor que o legislador teria se equivocado com o termo constante do artigo 132 do CTN.

Nos Res. 82.754/SP e 89.334/RJ, o STF aclara a distinção entre tributo e penalidade e conclui que o sucessor não responde pela sanção.

Os paradigmas trazidos à colação tratam de situações distintas. Nesse caso responsabiliza o sucessor por multas que já integravam o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão, posto que aplicadas em data anterior ao evento sucessório.

O argumento de possíveis injustiças fiscais, não justifica a transferência da penalidade, pois a lei não alberga casos específicos, mas vale para todos, de acordo com o princípio da igualdade. Descabe a pretensão da análise da extensão da pena para alcançar o sucessor, porque não foi matéria examinada pela Câmara recorrida, sob pena de supressão de instância, esta uma das causas dos embargos.

Mesma conclusão no tocante à matéria “simulação dos atos jurídicos sucessórios”, pois sequer foi cogitada pelo fisco. Assim, não há autorização para desconsideração de atos jurídicos validamente realizados.

Aponta jurisprudência sobre a questão da transferência de responsabilidade sobre multa no caso de sucessão, nos termos dos acórdãos CSRF/01-04.408 e 04.406.

Aduz a impropriedade da qualificação da multa, posto que ausentes as figuras do dolo, fraude ou simulação, bem como a impossibilidade de prosperar a penalidade aplicada, porque a autuação ocorreu depois da adesão da empresa ao PAES, logo os débitos já se encontravam confessados.

Pede seja mantida a decisão.

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

É o relatório.

Voto

Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Relatora

Recurso tempestivo e assente em lei.

Trata-se de procedimento originado na falta de pagamento da Contribuição Social (CSLL) incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou Balanços de Suspensão ou Redução, em decorrência de omissões de receitas, no período de janeiro a outubro de 1998, caracterizada pela falta de contabilização de receitas de vendas, constatadas pelo confronto entre as vendas reais apuradas nos boletins de caixa da loja, retidos por ocasião do cumprimento dos Mandados Judiciais de Busca e Apreensão números 018/2002 e 019/2002, da 4ª. Vara Federal/MG, e os valores escriturados/declarados pelo contribuinte no DIRPJ/1998.

A 8ª.Câmara entendeu, por maioria de votos, que a multa não alcançaria os sucessores.

A Fazenda Nacional tenta recompor a exigência, conforme anteriormente relatado, enquanto a Contribuinte pede seja mantida a decisão combatida.

Utilizo os fundamentos expendidos no acórdão 9101-00.0087, de 10 de março de 2009, proferido no recurso 108-141.572, da lavra do i.Relator José Clovis Alves, a quem peço vênica para a reprodução, por bem definirem a matéria dos autos:

(...)

O recurso apresentado pela Fazenda Nacional é tempestivo, porém, somente pode ser conhecido na parte que lhe fora desfavorável tratadas no acórdão recorrido, ou seja quanto a questão relativa à multa de ofício no caso de sucessão, interpretação dos artigos 129 e 132 do CTN.

Da mesma forma as Contra-razões somente podem ser conhecidas dentro do limite admitido para o RE da Fazenda Nacional, pois as demais questões contrárias aos interesses do contribuinte não foram objeto de Recurso Especial, logo tratam-se de matérias com decisão definitiva na esfera administrativa.

Transcrevamos a legislação envolvida, tanto a citada pelo acórdão recorrido como pelo recorrente.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

SEÇÃO II - Responsabilidade dos Sucessores

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 a 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.

Temos então de um lado a tese do acórdão recorrido que interpretando literalmente o artigo 132 supra transcrito entendeu que o legislador ao utilizar a expressão “tributo” como obrigação do sucessor em relação ao sucedido, excluiu as penalidades por força da definição da vocábulo contida no artigo 3º do CTN e, mesmo com as alegações do autuante de que a incorporadora e as incorporadas pertenciam a um mesmo grupo e dirigidas pela mesma pessoa física sócia em todas, não se pode abster da aplicação da norma legal, porque tal exceção não existe.

O recorrente por outro lado sustenta que a interpretação literal não pode ser adotada nos casos em as incorporadas pertenciam ao mesmo grupo sob a mesma direção, pois as atividades bem como as infrações praticadas pelas sucedidas já eram de conhecimento da sucessora através do sócio dirigente administrador do grupo.

A questão da responsabilidade por multas aplicadas à sucessora em relação a fatos ocorridos antes do evento sucessório e formalizadas após a sucessão já se encontra pacificada no âmbito desta Turma da CSRF.

Inicialmente cabe salientar que a Turma sempre rechaçou a tese de equiparação da expressão “tributo” contida no artigo 132 com a expressão “crédito tributário” contida no artigo em função da definição do vocábulo contida no artigo 3º do CTN verbis:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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

Interpretando as duas expressões, tributo e crédito tributário, podemos verificar nitidamente que elas não se confundem, pois o tributo é a prestação pecuniária hipotética ou seja prevista em

lei para determinada situação ou fato que se ocorrido no mundo fenomênico fará surgir o crédito tributário que é montante em moeda a que o sujeito ativo passa a ter direito contra o sujeito passivo em decorrência do fato ocorrido.

Enquanto a expressão tributo somente pode albergar o valor da obrigação surgida com a ocorrência do fato gerador, a expressão crédito tributário engloba não só o valor da obrigação como seus conseqüentes, se houverem, como as penalidades traduzidas em multas pecuniárias, que podem ocorrer ou não, bem como os juros que também podem ocorrer ou não. Concluindo então enquanto a expressão tributo se refere somente à obrigação no seu valor original, a expressão crédito tributário alberga todos seus conseqüentes, se hoiiverem.

Assim não há possibilidade de equiparação da expressão "tributo" à expressão "crédito tributário".

As teses existentes no âmbito desta CSRF, dão duas soluções para o caso de penalidade aplicada após a sucessão, de acordo com a tese do conhecimento.

1ª TESE – Não há conhecimento das infrações pretéritas – afasta-se a multa.

Se a sucessora não participava da sucedida nem mesmo através de um sócio comum ou de sociedades de um mesmo grupo, a multa de ofício deve ser afastada visto que o legislador quis proteger o adquirente ou sucessor de boa fé, logo deve responder somente pelos tributos e não pelas multas, formalizadas após o evento sucessório, conforme julgados contidos nos acórdãos CSRF/01-04.406 e 04.408.

2ª TESE – Há conhecimento das infrações pretéritas – mantém-se a multa.

Se a sucessora participava da sucedida mesmo que através de um sócio comum, pessoa física ou jurídica, mormente no caso de empresa organizada na forma limitada, ou se trata de sociedade de um mesmo grupo "holding", a multa deve ser mantida visto que o legislador quis proteger somente o adquirente ou sucessor de boa fé, aquele que desconhecia os negócios, as operações realizadas pela sucedida. Interpretação contrária levaria à situação absurda de que uma simples alteração societária, incorporação, cisão ou fusão, poderia se prestar a evitar qualquer penalidade tributária em relação aos negócios da sucedida ainda que tivesse pleno conhecimento das infrações que implicara na aplicação das sanções.

A tese ora exposta foi aprovada por esta Turma através dos acórdãos CSRF/01-05.894, pela 2ª Turma CSRF/02-02.623, pelo 1º CC através do Acórdão 107-07.745 e pelo 2º CC através do Acórdão 203-09.645.

Esta tese também está de acordo com a doutrina dos ilustres tributaristas Natanael Martins e Juliana Nunes dos Santos na

obra *Responsabilidade Tributária*, tendo como coordenadores os Doutores Marcos Vinícius Neder e Maria Rita Ferragut, editora Dialética, 2007 – folhas 119 a 122, assim lecionam sobre o tema:

“Nesse contexto, a questão que se apresenta é a seguinte: nas hipóteses de absorção de patrimônio de empresa integrante do mesmo grupo econômico da sucedida, estando ambas sujeitas a um controle comum, aplica-se ainda o entendimento da incomunicabilidade da multa aplicada após a sucessão? Na linha do que fora abordado anteriormente, a resposta seria negativa”.

Mas, para enfrentar o tema em busca de uma resposta satisfatória, primeiramente, é preciso discorrer, ainda que brevemente, a respeito da teoria que envolve a personalidade das pessoas jurídicas.

O Direito brasileiro, a exemplo de muitos outros, atribui personalidade jurídica, isto é, capacidade de exercer direitos e assumir obrigações, às pessoas naturais – aos homens – e às reuniões patrimoniais destinadas à consecução de um objeto/finalidade social, denominadas “pessoas jurídicas”.

Por se tratarem de verdadeiras ficções jurídicas, na medida em que a personalidade é atribuída não a um “ser humano”, mas sim a um conjunto de bens e finalidades, administrados e controlados por homens, toda disciplina jurídica relacionada às pessoas jurídicas se reduz ao interesse dos homens que a compõem, de modo que o interesse social consignado nos registros da constituição corresponde simplesmente aos interesses dos seus próprios sócios.

Disso se verifica que, no campo de atuação das pessoas jurídicas, as figuras do sujeito e agente estão concentradas em duas pessoas distintas: a primeira na jurídica, que é quem atua na sociedade, e a segunda na pessoa física, que é quem possui o elemento humano “consciência para praticar negócios”.

Tem-se, portanto, que, apesar de dotada a pessoa jurídica de autonomia e de personalidade jurídica, os interesses representam, ao final, a vontade das pessoas que a controla.

Analogamente ao acima, deve ser interpretado o binômio grupo de empresas – pessoa jurídica controladora.

Por grupo econômico deve-se entender, em essência, o conjunto de pessoas jurídicas autônomas que, para compartilhar os custos/despesas e maximizar os lucros, optam por se associarem na realização de uma finalidade de interesse comum.

No Brasil, os grupos de sociedades constituem-se mediante convenção, a qual além de definir a quem cabe a função de controlador das demais, obriga a todos os participantes a combinar recursos e esforços para realização dos respectivos objetos.

Contudo, apesar da identidade de cada uma das sociedades integrantes do conglomerado, o fato é que nesses grupos as

sociedades controladas perdem parte de sua autonomia de gestão empresarial, pois é a controladora que toma as decisões de maior relevância. Reflexo mais comum dessa "perda de autonomia" é o sacrifício dos interesses de cada sociedade individualmente considerada em prol do interesse global do grupo.

Disso advém a conclusão de que o grupo econômico constitui, em si mesmo, uma sociedade, já que os três elementos essenciais a toda relação societária, que são (i) contribuição de esforços e recursos; (ii) objeto social; e (iii) participação em resultados, estão presentes.

Em conglomerados empresariais, portanto, é a sociedade controladora que incorpora o centro de direção do grupo e, conseqüentemente, das demais sociedades, que não obstante o controle comum, são dotadas de personalidade e patrimônio distintos.

Sem perder de vista o anteriormente exposto, cabe lembrar que as sociedades controladoras de grupos econômicos são, em última análise, dirigidas por pessoas físicas, muitas vezes as mesmas pessoas que participam da demais empresas da associação.

Tais comentários, na matéria ora analisada, são de relevante importância.

Isso porque, apesar de autônomos os órgãos gerenciais das empresas sucessora e sucedida, fato é que, no contexto do grupo econômico, ambas estão subordinadas às deliberações da pessoa jurídica que as controla. Tal independência, portanto, não passa da pessoa jurídica controladora do grupo, que é quem, por último aprova e decide o destino das referidas empresas. Em outras palavras, apesar de independentes entre si, sucessora e sucedida respondem para uma mesma pessoa jurídica, que as direciona em seus atos negociais.

Conseqüência disso é que, nos casos em que a sucessora e a sucedida encontram-se sob um mesmo controle acionário, os atos praticados por cada uma delas são, em última análise, levados a efeito pela pessoa jurídica que as controla, que não raro é composta pelas mesmas pessoas físicas que participam das empresas envolvidas na reestruturação societária. Desse modo, qualquer conduta dolosa imputável a qualquer uma delas é, em princípio, atribuível à empresa controladora.

Com isso se quer dizer que, na hipótese de a empresa sucedida não cumprir com as suas obrigações tributárias, a punição decorrente dessa atitude pode ser imputada à própria controladora, que é quem, ao final norteia as condutas externadas pela controlada.

Se ambas, sucessora e sucedida, estão sob o mesmo controle acionário, a pessoa jurídica que decide pelo não-adimplemento das obrigações tributárias de uma empresa é a mesma que

resolve absorver o seu patrimônio. Isso significaria a reunião, em uma única pessoa jurídica, da sucessora e da sucedida das operações societárias fusão, incorporação e cisão.

Ora, se é verdade que a penalidade não deve passar da pessoa do infrator, e que na sucessão de empresas sujeitas a controle comum as condições de sucessora e sucedida reúnem-se em uma única entidade, que é a pessoa jurídica controladora responde a primeira pelas penalidades decorrentes de infrações praticadas pela última, já que se trata de uma mesma pessoa jurídica.

Saliente-se uma interpretação mais restritiva do princípio da individualização da pena poderia levar ao equivocado entendimento de que muito embora submetidas a um mesmo controle, ambas as empresas, sucessora e sucedida, guardam sua identidade e suas características próprias, o que seria suficiente para lhes conferir personalidade jurídica diversa da sua controladora.

Não obstante a aparente correção desse entendimento, não se pode perder de vista o fato de que, apesar de dotadas de personalidade jurídica distintas, as deliberações da sucessora e da sucedida decorrem da vontade da controladora, que tem pleno conhecimento da regularidade ou irregularidade fiscal das suas controladoras.

Em estudo ao art. 132 do CNT, Luciano Amaro defende que, pelo princípio da pessoalidade da pena, associado à redação do caput desse dispositivo, que se vale do termo tributo, as sanções administradoras aplicadas posteriormente à sucessão não são imponíveis ao sucessor.

Por outro lado, Maria Rita Ferragut mostra-se adepta à teoria de que, por força do art. 129 do CNT, que utiliza a expressão crédito tributário para determinar a responsabilidade do sucessor, o art. 132 do CNT comporta a transferência da multa, pois a sanção está abrangida no próprio conceito de tributo.

Talvez a composição dessas duas correntes, analisada sob o ponto de vista do poder de controle nos conglomerados econômicos, leve a uma resposta conciliadora.

Ao inaugurar a seção do CNT que trata da responsabilidade dos sucessores, o art. 129, na qualidade de norma geral, estabelece a responsabilidade do sucessor pelo crédito tributário, e não apenas pelo tributo. As situações específicas de responsabilidade por sucessão estão dispostas logo a seguir, nos arts. 130 a 133.

Apesar de o art. 132 do CNT responsabilizar o sucessor apenas pelos tributos devidos antes da sucessão, pois lhe imputar multas configuraria afronta ao princípio da pessoalidade da pena, não se pode deixar de lado que nos grandes grupos empresariais a autonomia das sociedades incorporadora e incorporada é limitada, uma vez que estão sujeitas ao controle acionário e às determinações de uma mesma empresa e das mesmas pessoas físicas que dela participa.

Disso decorre que, não obstante a correção do pensamento defendido por Luciano Amaro, nos casos de sucessão de



empresas que compõem um mesmo conglomerado econômico, o termo tributo utilizado pelo art. 132 deve ser interpretado como crédito tributário, sem que, com isso, corrompa-se o princípio de que a pena não pode passar da pessoa do infrator.

Caso o art. 132 do CNT seja interpretado de maneira isolada e literal inúmeras fraudes poderiam ser cometidas pela pessoa jurídica controladora, que poderia deliberar a realização de operações de fusão, cisão ou incorporação entre as suas controladas como forma de afastar a aplicação de penalidades.

De fato, se, no dizer de Fábio Konder Comparato, “A personalidade jurídica cede passo, na exata medida em que o controle ascende ao primeiro plano da problemática societária e comanda soluções específicas, incompatíveis com o absolutismo da separação patrimonial” e, ainda, de que “Não há dúvida de que o poder de apreciação e decisão sobre a oportunidade e a conveniência do exercício da atividade empresarial, em cada situação conjuntural, cabe ao titular do poder de controle, e só a ele. Trata-se de prerrogativa inerente ao seu direito de comandar, que não pode deixar de ser desconhecida...,” parece-nos que, realmente, a aplicação isolada do art. 132 do CNT, de molde a se pretender afastar a aplicação de penalidade em operações de reestruturação societárias verificadas dentro de um mesmo grupo societário, lavradas após o ato societário, deitaria por terra os princípios que moldam a imposição de penalidades em matéria tributária, bem como o art. 129 do CNT, que determina que os sucessores são responsáveis não apenas pelos tributos mas, sim pelos créditos tributários dos sucedidos, constituídos ou não.

Ressalte-se, mais uma vez, que a assunção da multa imposta à sucessora após a sucessão não afronta o art. 5º, XLV, da CF/88, base constitucional do princípio da individualização da pena, pois nesse caso a pessoalidade da sanção estaria relacionada à pessoa jurídica controladora e às pessoas físicas que dela participa, a quem se imputa, em última análise, a culpabilidade da conduta delituosa.”

Aplicação ao caso concreto nesta lide.

Na presente lide a fiscalização, ao tratar do exame do material de informática apreendido, deixou expresso no Termo de Verificação de Infração fato não contestado pelo contribuinte de que as empresas sucedida e sucessora pertenciam ao mesmo grupo e controladas pela mesma pessoa física, verbis:

“32 – Após a montagem dos equipamentos, restauração dos “backups” e recriação do ambiente de produção do SISPA, que é um aplicativo que roda no servidor UNIX, e que tem a função de controlar todo ambiente operacional da empresa, conforme descrito no relatório Técnico anexo ao Termo de Extração de Dados de que trata o item 16, constatamos a existência de dados referentes aos períodos sob fiscalização, tanto na MG MASTER LTDA, quanto das empresas incorporadas, inclusive de períodos anteriores às incorporações,

já que, na verdade todas faziam parte de um mesmo grupo, operando sob os nomes de CENTAURO, ALMAX E BY TENIS, sob a mesma administração do Sr. SEBASTIÃO VICENTE BONFIM FILHO.” (grifamos).

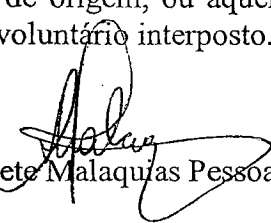
Diante dos fatos constatados, sendo incorporadora e incorporadas pertencentes a um mesmo grupo, ainda que informal, sob a mesma direção humana e, com sócio comum, a tese a ser aplicada é a 2ª, ou seja – A RESPONSABILIDADE PELA SANÇÃO – MULTA – TRANSFERE DA SUCEDIDA À SUCESSORA.

A situação fática aqui esposada se assemelha com aquela contida no acórdão CSRF/01-05.894 de 29 de junho de 2.008, aprovado pela unanimidade do colegiado, de relatoria do eminente Conselheiro Dr. José Carlos Passuello, que tem a seguinte 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, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum.”(...)

Nesta ordem de juízos, conheço em parte do especial e das Contra-Razões, e no mérito DOU provimento ao recurso.

Para atender o devido processo legal e evitar supressão de instância, retornem os autos à Câmara de origem, ou àquela que a sucedeu, para o exame das demais questões tratadas no recurso voluntário interposto.


Ivete Malaquias Pessoa Monteiro - Relatora