



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

**Processo nº** 10680.000603/2004-95  
**Recurso nº** 141.294 Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-00.643 – 1ª Turma  
**Sessão de** 06 de julho de 2010  
**Matéria** MULTA SUCESSÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MG MASTER LTDA. (SUC. DA BARTES ESPORTES LTDA.)

Ementa: RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PROVIDO. APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. SUCESSÃO, PELA INCORPORADORA, EM TODOS OS DIREITOS E OBRIGAÇÕES DA INCORPORADA. A multa de ofício deve ser aplicada diante de interpretação sistemática que se dá aos artigo 129 e 132 do CTN, conjugado com o artigo 227 da Lei da S.A.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional e determinar o retorno dos autos à Câmara “a que” para enfrentamento da questão relativa ao agravamento da multa, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

SUSY GOMES HOFFMANN - Relatora.

EDITADO EM: 17 AGO 2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com base na violação, da decisão recorrida, tomada por maioria de votos, da legislação tributária.

Foram lavrados autos de infração concernentes às exigências de IRPJ, contribuição ao PIS e COFINS, formalizando-se crédito tributário no valor de R\$ 1.357.644,61, com multas de ofício qualificada de 150% e juros de mora.

No que tange ao IRPJ, apurou-se a omissão de receitas, relativas aos meses de janeiro a outubro de 1998, configurada pela falta de contabilização de receitas de vendas, concluída pelo confronto entre as vendas reais apuradas nos boletins de caixa de loja e os valores escriturados e declarados.

Aplicou-se a multa qualificada, por se considerar evidente o intuito de fraude por parte do contribuinte.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 291/315 dos autos. Preliminarmente, postulou pela declaração de nulidade do lançamento, por violação do devido processo legal administrativo, especificamente o artigo 9º, §1º, do Decreto nº 70235/72. Suscitou, também, a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário.

No mérito, alegou que a fiscalização relegou o fato de os débitos em questão estarem incluídos no PAES, instituído pela lei nº 10.684/2003, de modo que a exigibilidade do crédito tributário estaria suspensa, não cabendo a atuação da fiscalização.

No que tange à multa, argumentou que seu elevado valor constitui confisco e evocou o artigo 1º, §7º, da lei nº 10684/2003, segundo o qual, em se tratando de débito incluído no PAES, o correspondente valor de multa será reduzido em 50%.

Asseverou que não agiu com intenção de fraude, o que resta comprovado por sua adesão ao PAEs.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, às fls. 339/368 dos autos considerou procedente o lançamento, nos termos da seguinte ementa;

*"Assunto: normas gerais de direito tributário.*

*Ano-calendário: 1998*

*Ementa Decadência. Lançamento por homologação. Norma Geral.*

*Não estando satisfeitas as condições para o lançamento por homologação, para fins de contagem do prazo decadencial, aplica-se a regra geral, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Responsabilidade Tributária por Sucessão.*

*A empresa sucessora (incorporadora) responde por todos os tributos e demais penalidades devidos pela sucedida alcançando 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.*

*Cerceamento do direito de defesa. Nulidade.*

*Ao rebater de forma meticolosa as infrações impostas, com questões preliminares e razões de mérito, o impugnante demonstra total conhecimento dos fatos, descabendo a proposição de cerceamento do direito de defesa.*

*Omissão de Receitas. Forma de apuração. Deduções. Compensação do prejuízo.*

*Verificada a omissão de receitas, o imposto de renda e o adicional devem ser determinados de acordo com o regime de tributação a que estiver sujeita a autuada no respectivo período-base, levando-se em consideração as exclusões e deduções inseridas na declaração de rendimentos correspondentes, bem como, a compensação do prejuízo do próprio período.*

*Multa Qualificada.*

*Declarando a menor seus rendimentos, o contribuinte tentou impedir ou retardar, ainda que parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal. Esta prática sistemática, adotada durante anos consecutivos, caracteriza a conduta dolosa. Tal situação fática se subsume perfeitamente aos tipos previstos nos artigos 71, inciso I, e 72 da lei 4502 de 1964.*

*Juros de mora.*

*É cabível, por expressa disposição legal, a exigência de juros de mora, com base na variação da taxa Selic.*

*Lançamentos reflexos- CSLL, PIS e COFINS.*

*A decisão adotada no auto de infração principal estende-se aos lançamentos dele decorrentes, dada a relação de causa e efeito.*

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 372/403 dos autos. Reiterou as alegações já expandidas na impugnação.

A antiga Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes rejeitou as preliminares e, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso do contribuinte, para excluir da base de cálculo do IRPJ e do CSLL, os valores do PIS e da COFINS, bem como os juros incidentes sobre tais contribuições, até a data do fato gerador do IRPJ e do CSLL exigidos de ofício e para cancelar a multa lançada de ofício.

Entendeu-se existentes as circunstâncias que justificaram o agravamento da multa.

Quanto à decadência, destacou-se que, em face da aplicação do artigo 173, inciso I, e tendo em vista o fato de que o sujeito passivo foi cientificado em 22/12/2003, dentro, portanto, dos cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se poderia ter efetuado o lançamento, não se verificou a caducidade do direito do fisco de constituir o crédito tributário.

A aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, no lugar do artigo 150, §4º, deu-se com fundamento na caracterização de “evidente intuito de fraude” por parte do contribuinte.

Indeferiu-se o pedido de perícia, por se considerar que estão presentes nos autos elementos suficientes à forma da convicção do julgador.

No mérito, considerou-se patente a ocorrência de omissão de receitas, diante da diferença apurada pela fiscalização no confronto entre as receitas escrituradas/ declaradas com aquelas constantes do boletins de caixa de loja. Ressaltou-se que isto restou corroborado pelo fato de que o contribuinte efetuou o parcelamento dos débitos no PAES, e não contestou a configuração da infração.

Relativamente à dedução do PIS, COFINS e dos juros lançados de ofício da base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 1998, decidiu-se que não existe diferença entre o lucro declarado e o lançado de ofício, na esteira da jurisprudência do Conselho de Contribuintes, de modo que o PIS, a COFINS e os juros lançados de ofício devem ser deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois que o lucro tributável é obtido do lucro líquido, com as deduções da contribuição ao PIS, da COFINS e dos juros.

Quanto à multa de ofício, entendeu-se que não se aplica à incorporadora, tendo em vista que a sua responsabilidade restringe-se ao tributo, sendo incabível interpretação extensiva em matéria de penalidade.

Ratificou-se a cobrança dos juros com base na taxa Selic, com base no artigo 161, §1º, do CTN.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, então, interpôs o presente recurso especial (fls. 586/ 604), com base na violação do artigo 129 do CTN. Pugnou pela reforma da decisão recorrida, para restabelecer a multa qualificada de 150% para todos os autos de infração.

Primeiramente, a recorrente narrou que houve a constatação, nos autos, de utilização, por parte do contribuinte de contabilidade paralela, bem como de programas de informática para limitar a emissão de cupons e notas fiscais e gerar balanços contábeis distintos (fls. 23/36).

Ressaltou, ainda, que, na operação de incorporação, em que a contribuinte autuada incorporou a Bartes Esportes Ltda, em novembro de 1998, não houve mudança substancial do quadro societário.

Postulou por um interpretação sistemática dos artigos 132 e 129 dos autos, no sentido de que os sucessores serão responsáveis pelo crédito tributário como um todo, e não apenas pelo tributo. Neste sentido, citou decisão do STJ.

Defendeu que a multa deve ser aplicada no caso de caracterização do dolo por parte sucessor, o que se verifica no caso dos autos, especialmente em face do fato de que os sócios da empresa incorporadora são os mesmos da empresa incorporada.

O contribuinte apresentou embargos de declaração às fls. 660/666 dos autos, o qual foi apreciado às fls. 703/712 dos autos, sendo acolhido, para suprir a omissa suscitada, mas sem ocasionar modificação no anteriormente decidido.

O contribuinte apresentou suas contra-razões ao recurso especial da Fazenda às fls. 674/689.

Impugnou a pretendida interpretação sistemática por parte da recorrente, sob o fundamento, basicamente, de afronta ao princípio da legalidade estrita, que não admite que se proceda à interpretação que inove a legislação tributária.

Quanto à multa, asseverou que não restou configurado qualquer intuito de dolo, fraude ou simulação da sua parte, de modo que inaplicável a multa qualificada.

O contribuinte, ainda, interpôs recurso especial, ao qual, no entanto, se negou seguimento, pelo despacho de fls. 786/791, ratificado pelo despacho de fls. 792.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro SUSY GOMES HOFFMANN

O presente recurso especial preenche todos os requisitos de admissibilidade, já que é tempestivo e baseia-se em alegada violação ao artigo 129 do CTN por parte da decisão recorrida, a qual foi tomada por maioria de votos.

Passo, assim, à análise do mérito.

Decidiu-se, no acórdão recorrido, pelo afastamento da aplicação da multa de ofício, por se entender, em síntese, que a pessoa jurídica incorporadora somente responde pelos tributos da empresa incorporada, nos termos expressos do artigo 132 do CTN.

A recorrente, irresignada com tal decisão, defendeu uma interpretação sistemática dos artigos 129 e 132 do CTN, no sentido de que a empresa incorporadora deve responder não apenas pelos tributos devidos pela incorporada, mas sim pelo crédito tributário como um todo, envolvendo a aplicação da multa de ofício.

Ressaltou que, na incorporação, não houve mudança substancial do quadro societário, isto é, os sócios da empresa incorporada confundem-se com os sócios da incorporadora. Tal fato, segundo a recorrente, denota o dolo com que se procedeu na operação.

Com efeito, outra interpretação não pode prosperar.

Primeiramente, deve-se partir do conceito de operação de incorporação, o qual se revela expressamente disposto no artigo 227 da lei das S.A's: "*A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações*".

Os conceitos, em Direito, exercem papel fundamental na orientação da decidibilidade dos conflitos jurídicos. São, de fato, instrumentos dos mais relevantes na resolução dos litígios, tendo em vista que conferem ao julgamento uma legitimidade específica, em termos de compatibilidade da decisão com o ordenamento jurídico, sobretudo quando expressos em uma norma.

Assim é que, para o deslinde do presente caso, impõe-se ter como ponto de partida o fato de que, numa incorporação, a empresa incorporadora sucede a incorporada "*em todos os direitos e obrigações*".

É de se lembrar, aqui, que não compete ao Direito Tributário alterar o conteúdo dos conceitos advindos do Direito Privado.

Pois bem, a decisão recorrida respaldou-se na expressa disposição do artigo 132 do CTN, no sentido de que "*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*".

A postura do aplicador do Direito, contudo, não pode reduzir-se a um mero silogismo, em que se coloca, na premissa maior, uma norma, e, na premissa menor, o caso a ser juridicamente qualificado, encarando-se aquela como singularmente existente no ordenamento jurídico, e se procedendo a uma interpretação tão-somente gramatical, no sentido literal do texto normativo. Esta técnica interpretativa é por demais pobre, e não se mostra compatível com o atual estágio em que se encontra a ciência jurídica.

O Direito, sob um de seus modelos teóricos, é uma ciência eminentemente interpretativa, no sentido de que, do sistema normativo (enfatiza-se essa expressão, sistema), o intérprete deve depreender o sentido da norma, não simplesmente do seu texto, isoladamente considerado, mas sempre sob o norte do princípio da coerência, que caracteriza todo e qualquer sistema ou ordenamento jurídico.

É dizer, além de uma interpretação gramatical, que, sem dúvida, deve ser considerada um ponto de partida para o intérprete, este deve analisar, invariavelmente, como determinada norma existe dentro do sistema, sob a influência das normas que se inserem, particularmente, no contexto daquele objeto da realidade que se pretende regular. E, por outro lado, deve-se ter em mente, em face do fato que se apresente ao aplicador da lei, considerado em todas as sua circunstâncias, como o Direito o rege, sob o espírito mesmo do sistema normativo, e não apenas com base na prescrição de uma partícula desse sistema.

Assim, partindo-se do teor do já mencionado artigo 227 da lei das S.A's, no sentido de que, na incorporação, a sucessão dá-se em todos os direitos e obrigações, tem-se que o Código Tributário Nacional, na seção que versa especificamente sobre a responsabilidade dos sucessores em operações que tais, o primeiro artigo dessa seção estabelece que:

*"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."*

Ora, no conceito de crédito tributário, aqui, não se pode deixar de incluir também a multa de ofício, que se aplica em virtude da necessidade de o fisco proceder ao lançamento do crédito tributário. Insere-se, inequivocamente, a multa, no conceito de obrigações, que se transmitem da empresa incorporada para a empresa incorporadora.

Se assim não fosse, dar-se-ia ensejo à perpetração freqüente de operações nos moldes da aqui tratada, com vistas a se eximir do pagamento da referida multa, com o que não se pode compactuar.

Lembre-se que, conforme ressaltou a recorrente, os sócios da empresa incorporada remanesceram como sócios da empresa incorporadora, o que não deixa dúvida a respeito das razões subjacentes à operação em questão.

Neste passo, revela-se patente que o artigo 132 do CTN, ao usar a expressão "tributo" disse menos do que queria. Outra, de fato, não pode ser considerada a *mens legis* emanada da norma, considerada como integrante de todo um sistema jurídico.

Ademais, não se estaria ferindo o princípio da legalidade, consoante alegou o contribuinte em suas contra-razões.

Com efeito, quando se tem uma situação como a presente, em que fica patente que a norma, em seus termos expressos, projeta um campo normativo de ingerência, se tomada, frise-se, em seus termos literais, menor do que o que se infere do sistema normativo como um todo, o Direito confere ao intérprete certos instrumentos que, velando-se pela interpretação e aplicação sistemática do ordenamento, possibilita que se proceda, por assim dizer, à certas correções da amplitude do campo normativo.

Um desses instrumentos é a interpretação analógica. Note-se, não se cuida do recurso da analogia, instrumento de colmatação das lacunas. Naquela, com a sua aplicação, o fato passa a ser regulado pela norma “corrigida”; a analogia, por sua vez, consiste em verdadeira criação de uma norma. Uma é técnica de interpretação; a outra de integração do direito.

Destarte, a interpretação analógica impõe-se, no presente caso, de modo que, quando o artigo 132 fala apenas em tributos, em descompasso com as demais normas contextuais, deve-se entender “crédito tributário”, conceito em que também se enquadra a multa de ofício.

Neste sentido cita-se o Acórdão 107-07.680 da antiga 7<sup>a</sup>. Câmara no seguinte teor:

**IRPJ - RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA - MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO** - O afastamento da multa de ofício pressupõe o desconhecimento dos atos praticados pela parte que sucede o infrator. Ficando evidenciada a participação de ambas as partes nos atos que resultaram a infração, há de ser mantida a multa de ofício.

Entretanto, não posso analisar o Recurso Especial no que tange ao cabimento do agravamento da multa de ofício, uma vez que esta questão não foi tratada no Acórdão Recorrido e por este motivo não pode ser objeto deste julgamento.

Diante do exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda, para reconhecer a responsabilidade da Sucessora pela multa, e determino o retorno dos autos à câmara *a quo* para julgamento da questão específica sobre o cabimento do agravamento da multa de ofício.

  
SUSY GOMES HOPFMANN - Relatora