



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

Processo nº 10680.000610/2004-97
Recurso nº 141.313 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-01.132 – 1ª Turma**
Sessão de 2 de agosto de 2011
Matéria Multa Qualificada. Responsabilidade dos sucessores.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIONE COMÉRCIO DE ARTIGOS ESPORTIVOS LTDA. (atual denominação da MG Master Ltda. — sucessora da Aspen Sports Ltda.).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1999

MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES.

A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de ofício, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. Embora o art. 132 refira-se aos *tributos* devidos pelo sucedido, o art. 129 estabelece 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. **MULTA QUALIFICADA. RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. PRINCÍPIO DA BOA FÉ.** O princípio da boa-fé não pode amparar a sucessora se o sócio-administrador era também o responsável pela administração da empresa incorporada e mentor da conduta fraudulenta que ensejou a qualificação da multa. Responsabilidade integral da sucessora pelos créditos tributários lançados, inclusive da multa de ofício qualificada, uma vez comprovado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico. (Súmula nº 47 do CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Os conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos Lima Junior, Claudemir Rodrigues Malaquias, Karem Jureidini Dias, Antônio Carlos Guidoni Filho, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo, acompanharam o relator por suas conclusões.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO S. JR. - Relator.

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 108-08.570, de 10/11/2005 (fls. 564/578), 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 parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os valores do PIS e da COFINS e os juros incidentes sobre estas contribuições até agosto de 1998 exigidos de ofício e *cancelar a multa lançada de ofício*.

A recorrente tomou ciência do acórdão em 09/10/2006 (fls. 580), tendo interposto o recurso especial (fls. 581/599), 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 parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento a multa de ofício qualificada aplicada (150%), com base no entendimento de que a incorporadora somente responde pelos tributos devidos pelo sucedido.

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 expressão “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”;

Autenticado digitalmente em 08/09/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, Assinado digitalmente em 09/0

9/2011 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 08/09/2011 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNI

OR

Emitido em 12/09/2011 pelo Ministério da Fazenda

f) que “em que pese a MGMMASTER LTDA e a ZIK 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. 5º, 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 “não procede o argumento de que a desconconsideração da sucessão seria forma de aplicar o parágrafo único do art. 116 do CTN a despeito de sua regulamentação”;

j) 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 de 150% para todos os autos de infração.

O presidente da 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de contribuintes 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 da Fazenda Nacional e apresentou suas contrarrazões (doc. a fs. 672/687), as quais protestam 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 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 conseqüentes;

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 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

Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, Relator.

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 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.

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.

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

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 exegese 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 dos mais eficazes e utilizados métodos hermenêuticos.

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.

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, que, sob a égide da Constituição Federal de 1.988, se não vejamos como dispõe a ementa do RESP. Nº 959389 –RS, *in verbis*:

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. 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. 136 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, segundo o qual a pena não pode passar da pessoa do infrator. Assim, decidiu o Supremo Tribunal Federal no RE. 83.613-SP, de 20/08/1976, e precedentes: RE 74.851, RE 59.883 e RE 77.187-SP. Lembro, ainda, que, se no passado com base no aludido dispositivo constitucional alguns negavam a possibilidade de habilitação de créditos relativos a multa tributária no processo de falência (sob o argumento de que iria onerar os credores e não o infrator), hoje, a multa tributária está expressamente prevista, no art. 83, inciso VII, da Lei de Falência (Lei nº 11.101/05) entre os créditos passíveis de habilitação.

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*, reveste-se 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 os 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 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 art. 5º, 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. 25/37) 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 (...);

Assim, do quadro social da incorporada, figurava na sua composição SEBASTIÃO VICENTE BOMFIM FILHO e ISABEL MARIA DE MELO BOMFIM, já a empresa incorporadora MG Master Ltda, após a 17ª alteração contratual, mediante a qual incorporou outras 11 empresas além da sucedida Aspen Sports Ltda., 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 próprio)."

(grifei)

É oportuno registrar que está plenamente demonstrado nos autos a ação dolosa do sujeito passivo que ensejou a qualificação da multa, conforme bem sintetizado na ementa do acórdão recorrido, *in verbis*:

"MULTA QUALIFICADA - Verificada a omissão de receitas de forma reiterada e planejada, com controles mantidos à margem da contabilidade, tipificada se encontra a hipótese de incidência do artigo 1º inciso 1º da Lei 8137/1990 sendo aplicável a multa do inciso segundo do artigo 44 da Lei 9430/1996."

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 (*neminem auditur propriam turpitudinem allegans*).

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.

Finalmente, julgo importante registrar que a tese de desconconsideração de ato ou negócio jurídico, prevista no art. 116 do CTN, vislumbrada pelo relator do acórdão vencedor da matéria ora em discussão, como o fundamento indireto da imposição da multa à sucessora, não consta da fundamentação legal, nem das razões da fiscalização para atribuir tal responsabilidade à sucessora, ora autuada. Também não vejo razões para a sua invocação no presente caso. Deste modo considero irrelevante a discussão se tal dispositivo seria ou não aplicável ao presente caso e se o dispositivo em questão estaria ou não em condições de aplicabilidade ou dependeria de sua regulamentação.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial para restabelecer a cobrança da multa de ofício qualificada (150%) sobre os créditos tributários, nos termos do lançamento efetuado.

(documento assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO S. JR. - Relator.

