



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10920.000129/00-27
Recurso nº : 101-125.557
Matéria : IRPJ
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessado : TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES
Sessão de : 24 DE FEVEREIRO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.406

IRPJ –RESPONSABILIDADE DA SUCESSORA. MULTA FISCAL PUNITIVA APÓS A INCORPORAÇÃO-A responsabilidade da sucessora, nos estritos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 5º), restringe-se aos tributos não pagos pela sucedida. A transferência de responsabilidade sobre a multa fiscal somente se dá quando ela tiver sido lançada antes do ato sucessório, porque, neste caso, trata-se de um passivo da sociedade incorporada, assumido pela sucessora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Verinaldo Henrique da Silva, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 23 ABR 2003

Processo nº : 10920.000129/00-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.406

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, ANTONIO DE FREITSA DUTRA, MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, ZUELTON FURTADO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES e JOSÉ CLÓVIS ALVES.



Processo nº : 10920.000129/00-27
Acórdão nº : CSRF/01-04.406

Recurso nº : 101-125.557
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES

RELATÓRIO

O dissídio jurisprudencial submetido ao deslinde desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais pode ser assim descrito:

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 5º, inciso II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, recorre a este Colegiado (fls. 495/511) contra o Acórdão nº 101-93571, de 21/08/01 (fls. 462/470), que deu provimento parcial ao recurso do contribuinte, de fls. 393/423, para afastar a multa de lançamento de ofício que fora mantida pela decisão de fls. 380/388).

O litígio submetido ao deslinde do Colegiado pode ser assim resumido:

A Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em relação à matéria objeto do recurso de divergência, decidiu descaber a aplicação da multa, no presente caso, por tratar-se de infração cometida por empresa incorporada pela recorrente, que responde na qualidade de sucessora, descabendo o lançamento contra ela (sucessora) porque o lançamento foi formalizado (fls.469/470) após a incorporação, não acolhendo o argumento da DRJ em Florianópolis-SC. de que: O lançamento é imposição do artigo 142 do CTN e a multa de ofício é exigência do artigo 4º da Lei nº 8.218/91 e do artigo 44 da Lei nº 9.430/96. E não há dispositivo legal expresso que comande a autuação sem a imposição das penalidades calculadas sobre os valores não levados à tributação. Exceção existe apenas no dispositivo mencionado pela impugnante, o artigo 63 da Lei nº 9.430/96. Determina este comando que, nos casos de constituição de crédito tributário relativo a tributos e contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa em face da existência de liminar em mandado de segurança, não caberá o lançamento

de ofício. Tal preceito, entretanto, não se aplica ao caso que aqui se tem, posto que a contribuinte acabou não contemplada com qualquer medida liminar do tipo retromencionado. Conclui o argumento, afirmando que a contribuinte, não apenas não tinha, à época da autuação, medida liminar em mandado de segurança, como também não estava sob a proteção de qualquer outra causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual a referência ao artigo 63 da Lei nº 9.430/96 é absolutamente despropositada.

O Acórdão nº 101-93.571, de 21/08/2001, está assim ementado:

“SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO – MULTA – Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias se o lançamento foi formalizado após a incorporação. Recurso provido em parte.”

A Douta Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do aresto supra em 27/11/01 (fls. 471), opondo-lhe embargos de declaração que não foram acolhidos, consoante o despacho de fls. 494, do Sr. Presidente da Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Ciente do despacho em 27/08/2002, a Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, interpôs recurso de divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 30/08/2002 (fls. 495). Indicou como paradigma o Ac. 202-11.845, de 22/02/2000, que, em relação à matéria objeto do recurso especial, ostenta o aresto a seguinte ementa:

Ac. 202-11.845, de 22/02/2000:

“MULTA – RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO – Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando o negócio jurídico objetiva apenas a redução de custos de empresa do mesmo grupo societário da empresa sucedida.”

O ilustre Presidente da Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo DESPACHO Nº 101-0.067/2002 (fls.527/529), após analisar os fundamentos e conclusões dos acórdãos postos em confronto, concluiu pela existência do dissídio jurisprudencial, e, com arrimo no § 4º do art. 33 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, deu seguimento ao recurso

especial de divergência.

Em seu recurso, o ilustre Procurador apresenta os seguintes fundamentos para a reforma do acórdão recorrido, que são resumidos nos seguintes tópicos: 1) O “princípio da personalização da pena” não poderia justificar uma suposta intransmissibilidade das multas fiscais à sociedade sucessora. Diz não ter aplicação, no caso, o princípio da personalização da pena, trazendo à baila ensinamentos de Gaetano Paciell (in Caderno de Pesquisas Tributárias, vol. 4 (Sanções Tributárias), Editora Resenha Tributária, pp. 108/109), bem como entendimento de José Carlos de Sousa Costa Neves e Dejalma de Campos e de Zelmo Denari, na obra “Solidariedade e Sucessão Tributária”, transcrevendo-lhe excertos; 2) a transmissão das multas fiscais evita fraudes e, também, que terceiros sejam prejudicados; 3) por fim, cita jurisprudência administrativa e dos tribunais superiores que entende aplicáveis à espécie. Conclui que o CTN não impede, ao contrário, prevê, a transmissibilidade à empresa incorporadora, das multas decorrentes de ilícito cometido pela empresa incorporada.

A empresa tomou conhecimento do recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional, em 25/09/02 (fls. 532), apresentando suas contra-razões, em 09/10/2002, fls. 534/546).

Em suas contra-razões, Tigre S/A – Tubos e Conexões contesta os argumentos do acórdão paradigma de que a locução créditos tributários do art. 129 do CTN, compreensiva de tributos e multas, estende-se ao art. 132, onde se mencionam tributos e não há referência a penalidades. Diz que por crédito tributário tem-se determinado valor, correspondente a tributo e multa, ou só a tributo, ou só a multa. O próprio art. 142 do CTN, ao dispor sobre o lançamento tributário, prescreve: “...calcular o montante do tributo devido e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” Logo, pode ser lançado tributo sem penalidade, se esta não for cabível. Cita ensinamentos de Luciano da Silva (Direito Tributário Brasileiro, Saraiva, 1997, págs. 299/3000) e de Ives Gandra da Silva Martins, “in” Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, Responsabilidade Tributária, Resenha, SP, 1980 págs. 29 e segs., transcrevendo-lhe excerto. Cita e analisa pronunciamentos dos Tribunais

Superiores e da Jurisprudência Administrativas sobre a matéria. Contesta o argumento do relator do acórdão paradigma de que o pronunciamento da Ministra Eliana Calmon, do STJ, no Recurso Especial nº 32967-RS, DJ de 20 de março de 2000, daria respaldo ao seu entendimento, já que, naquele caso, o STJ cuidou de crédito tributário derivado de lançamento tributário efetuado antes de realizada a incorporação. E cita trabalho de Bernardo Ribeiro de Moraes, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias nº 5, cit., em que o renomado tributarista reporta-se à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria. Reporta-se a Rubens Gomes de Sousa.

Cumpre consignar que a autuada, Tigre S/A-Tubos e Conexões, incorporou, em 30/06/98, a empresa Tubos e Conexões Tigre Ltda., que, por seu turno, havia incorporado, em 30/11/95, a empresa TCT Gerenciamento Empresarial Ltda., de acordo com a descrição dos fatos constante do Termo de Verificação e de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 143). O lançamento, formalizado em 29/02/2000 (fls. 152), teve por fundamento o fato de a empresa TCT, no ano calendário de 1995, ter compensado, indevidamente, prejuízos fiscais de períodos anteriores (inobservância do limite de 30%).

É o relatório.



V O T O

Conselheiro CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator:

Recurso tempestivo e assente no art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado no Anexo II da Portaria MF nº 55, de 16/03/98.

O recurso da Douta Procuradoria da Fazenda foi interposto com guarda de prazo. O paradigma indicado em confronto com o aresto recorrido comprova a existência de dissídio jurisprudencial. As contra-razões oferecidas pelo sujeito passivo têm fulcro no art. 8º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e foram apresentadas no prazo ali previsto.

Tomo, pois, conhecimento do recurso da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional e das contra-razões do sujeito passivo.

Somente a lei de forma inequívoca pode transferir responsabilidades tributárias da sucedida para a sucessora, dada a incontestável autonomia das pessoas jurídicas.

É o que fez o art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN), ao dispor:

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. (negritei)

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.

Não se discute nos autos a ocorrência de incorporação realizada com observância da legislação pertinente. Logo, houve incorporação.



E a norma complementar específica que trata dos efeitos da incorporação é sem dúvida o art. 132, sendo a lei de clareza meridiana. E a responsabilidade que ela transfere também, ou seja, os tributos devidos.

Ora, o termo tributo é incompatível com multa, até por definição legal, consoante se observa do art. 3º do CTN: "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. (negritei)

Não posso acolher o entendimento de que o art. 129, do CTN, que introniza a Seção II - Responsabilidade dos Sucessores - daria respaldo ao lançamento de multa fiscal à sucessora, após a incorporação. Confira-se o texto dessa norma:

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.

O exame conjunto desses dois dispositivos não autoriza a conclusão de que a responsabilidade do sucessor compreenda necessariamente imposto e multa. A multa somente se transfere ao sucessor quando já tiver sido lançada porque, aí, integrava o passivo da empresa, na data da incorporação, e, assim, já configurava a existência de um crédito tributário. O art. 129 trata a matéria de forma geral e o art. 132 é específico para os casos de fusão, transformação ou incorporação, e ao fazê-lo limita expressamente a responsabilidade aos tributos até a data desses atos.

Afastando qualquer dúvida a respeito, a lei ordinária expressamente determina que a transferência de responsabilidade restringe-se a tributos.

Com efeito, diz o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77:

“Art. 5º - Respondem **pelos tributos** das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

- I -” omissis”.....;
- III – a pessoa jurídica que **incorporar** outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida: (Negritei)

Mais não fora, a lei ordinária foi muito clara quantos a esses limites, como ensina Bulhões Pedreira “in” Imposto Sobre a Renda – Pessoas Jurídicas, Justec Editora Ltda, 1979, Vol I, pág. 73. Entende esse autor que a responsabilidade na sucessão dá-se apenas em relação aos tributos. Embora o art. 129 do CTN autorizaria a conclusão de que tanto os tributos quantos as penalidades pecuniárias seriam sucedidas, os arts. 130 a 133 do CTN e o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao regularem as diversas hipóteses de sucessão, referem-se exclusivamente a tributos, compreensiva apenas dos juros de mora e da correção monetária.

Essa orientação do legislador de limitar a responsabilidade apenas aos tributos, contidos no referido art. 132, não ocorreu por descuido ou erro. Já estava contida no Anteprojeto que resultou no Código Tributário Nacional, explicitada dentro do próprio texto do dispositivo e não apenas por estar inserta no capítulo da sucessão tributária. No art. 244 do referido Anteprojeto, a matéria era assim tratada:

“Art. 244. Considera-se sucessora para efeito de responsabilidade pessoal, por todos **tributos devidos** até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, incorporação ou transformação de outra em outra, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, firma, razão social, denominação e objeto social das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora.” (negritei)

E no Projeto de Lei nº 4.934, de 1954, publicado no Diário do Congresso de 07/09/54, e transcrito na obra de Armando Souza Diniz intitulada “Código Tributários Alemão, Mexicano e Brasileiro”, a matéria era tratada da seguinte forma:

“Art. 168 – A pessoa jurídica de direito privado que resultar da fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra considera--

se sucessora, para efeito de responsabilidade pessoal por todos os **tributos devidos** até a data do ato pela pessoa jurídica de direito privado sucedida, quaisquer que sejam a espécie, forma jurídica, razão social, denominação e objeto das pessoas jurídicas respectivamente sucedida e sucessora.” (negritei)

Este tratamento já vinha do Decreto-lei nº 5.844, de 23/09/43 que, no Capítulo da Liquidação, Extinção e Sucessão das Pessoas Jurídicas, estabelecia:

“Art. 54 – Ressalvado o disposto no § 1º do art. 33, o **imposto** continuará a ser pago como se não houvesse alteração nas firmas ou sociedades nos casos de:

- a) sucessão, na forma da legislação em vigor;
- b) incorporação de uma firma ou sociedade em outra de qualquer espécie;
- c) continuação da atividade explorada pela sociedade ou firma extinta, por qualquer sócio remanescente ou pelo espólio, sob a mesma ou nova razão social, ou firma individual.” (negritei)

Daí se infere que o legislador pátrio sempre adotou o entendimento de que o sucessor somente responde pelos tributos da sucedida.

Sacha Calmon Navarro Coelho também faz parte da corrente de que somente os tributos são transferidos na sucessão.

Em Teoria e Prática das Multas Tributárias-Infrações Tributárias – Sanções Tributárias, Forense, 2ª Edição, pág.97, após transcrever o art. 229 do CTN, diz o renomado jurista:

“Há quem sustente que esse dispositivo legal rege toda a matéria pertinente à responsabilidade dos sucessores. Por isso, quando se refere a créditos tributários, a multa imposta também está neles compreendida. Respeito essa posição.

Tenho para mim, como venho demonstrando, que a expressão “créditos tributários”, inserta no texto do art. 129, só pode corresponder à obrigação tributária, de acordo com o próprio artigo, isto é, à obrigação de pagar tributo.

Atento a que as obrigações são distintas, assim como seus objetos. Os créditos tributários a que se refere o art. 129, necessariamente, não abrangem imposto e multa. Sobretudo os em curso de constituição e os constituídos posteriormente ao evento sucessório. Pelos seguintes motivos, além do que já foi exposto:

1 – Os demais artigos que completam a Seção II, expressamente, estabelecem que o sucessor responde pelos tributos.

2 – O ato ilícito, simples ou complexo, é sempre de formação instantânea.

3 – O ato ilícito, isto é, a infração cometida, não irradia um direito subjetivo à Fazenda, de tal modo que o ato administrativo seja apenas declaratório desse direito. Mas faz nascer o direito de impor a multa. Desde que imposta pela prática do ato administrativo que constitui o direito de crédito da Fazenda, surge a obrigação do infrator, transmissível ao sucessor.

Isto posto, posso afirmar, com o Ministro Moreira Alves (RE 85.511 citado), que a expressão tributo contida no art. 132 do CTN não deve ser compreendida em sentido capaz de abarcar as multas fiscais. Tampouco não conduz nada o expediente de trocar as palavras “tributos devidos” por créditos tributários”, para aplicação dos termos dos artigos 129 e 132 do CTN.

Por essa razão, entendo que a multa imposta ao sucessor, de infração cometida pelo antecessor, vale dizer: crédito constituído após o evento sucessório, não é devido. Sua exclusão é admissível”.

Em sua obra Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense 1996, pág. 610/611, o citado jurista esclarece:

“Rubens Gomes de Souza, em parecer publicado na Revista de Direito Público nº 17, anotou, a respeito do assunto, que:

“Aqui o Código Tributário Nacional aceitou a observação de BERLIURI, de que sem essa ressalva a definição conviria igualmente ao tributo e à multa: o que se diz no texto é que, embora os atos ilícitos possam ser tributados (Código Tributário Nacional, art. 118), entretanto não é tributo, mas multa a obrigação de pagar cujo fato gerador não seja um ato em si mas a ilicitude (p.310)”

Ora, a responsabilidade não se presume, deve ser expressa. O silêncio da lei é eloqüente. Se não há previsão, responsabilidade não há.

O nascimento da obrigação de pagar um tributo é consequência da realização concreta, no mundo fenomênico, de fato, estado de fato ou “espécie de fato” que a lei antes descreveu hipoteticamente.

A obrigação de pagar tributo é ex lege, nasce para ser cumprida. Todavia, existe sempre a alternativa de seu adimplemento ou de sua violação.

Desde o momento em que o obrigado não cumpre a obrigação, está

configurado o fato ilícito que consta da estrutura de outra norma legal como hipótese ou fato-tipo. A consequência é a sanção; a multa no Direito Tributário.

A tese acima expendida, que adotamos, encontra respaldo no Acórdão nº 90.834 do Supremo Tribunal Federal.

“Ementa: Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa objeto de incorporação. Inteligência dos arts. 3º e 132 do CTN. Recurso Extraordinário conhecido e provido, para restabelecer a decisão de primeiro grau.”

Ives Gandra da Silva Martins, “in” Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 5, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, págs. 28/29, afirma:

“...sempre que quis o legislador transferir ao responsável o dever de pagar tributo e penalidade, fez expresso uso da expressão “obrigação tributária” (art. 135) ou ao falar de obrigação tributária (art. 134) houve por bem esclarecer, em face de ser a penalidade pecuniária também obrigação principal, que apenas aquelas de caráter moratório seriam transferíveis, não obstante já ter esclarecido que tal responsabilidade se referia apenas aos tributos, no que limitado estava o campo de interpretação do “caput” do artigo.

.....
Quando o legislador pretendeu falar de penalidades falou. Quando pretendeu falar de tributos, de obrigação tributária falou.”

Também Luciano Amaro, em sua obra Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, São Paulo 6ª edição, entende que somente os tributos se transferem ao sucessor.

No mérito, a matéria não é nova, já tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais enfrentado litígio semelhante, e concluído pela intransferibilidade da multa tributária.

Refiro-me aos Ac/CSRF/01-01.198, de 29/10/91, unânime, Rel Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, no sentido de que o sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deva ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida. Na mesma direção o Ac CSRF/01-01.991,

de 08/07/96, unânime, sendo relator o Dr. Antônio de Freitas Dutra.

A Egrégia Terceira Câmara, no Acórdão nº 103-19.985, de 14/10/98, sendo relator o ilustre Conselheiro Márcio Machado Caldeira, já enfrentou situação muito semelhante à dos presentes autos. Naquela assentada o referido Colegiado decidiu, por unanimidade de votos, que o sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação.

Em seu voto assevera o ilustre relator: “Em que pese os argumentos da fiscalização e da autoridade recorrida, no sentido de que a sucessora tem quase a totalidade de seus componentes, pertencentes à empresa sucedida, a lei fiscal não admite interpretações extensivas, para atingir fatos semelhantes” E com toda razão, uma vez que nada impede que uma empresa possa incorporar outra da qual detenha a maioria do capital, uma vez que a incorporação pode ser feita até de subsidiária integral.

O acórdão 102-17.285, de que foi relator o ilustre Conselheiro Francisco de Assis Praxedes, traz a seguinte ementa:

“Responsabilidade do Sucessor. Multa Fiscal. Créditos Tributários a que se refere o art. 129 do CTN não compreendem, necessariamente, imposto e multa. Assim é porque a infração é uma obrigação cujo objeto é pagar a multa fiscal. A obrigação nasce de um fato lícito ocorrido, antes descrito em lei, tem por objeto o pagamento de tributo. As obrigações e os respectivos objetos são, pois, distintos. Os créditos decorrentes são também distintos.

Na sucessão tributária, o sucessor só responde pela multa fiscal quando esta estiver constituída pelo ato administrativo, na data em que ocorrer a sucessão, uma vez que nesse caso, o crédito da Fazenda integra o passivo da sociedade extinta.

Recurso a que se dá provimento parcial para excluir a multa fiscal e para manter os juros moratórios que são devidos sobre imposto na fonte não recolhido no prazo legal.”

Outras manifestações da jurisprudência administrativa estão indicadas no recurso e no aresto recorrido, como os Ac. 101-92.418, de 12/11/98,

unânime, Rel. Cons. Celso Alves Feitosa e o Ac. 103-20.172, de 08/12/99, unânime, Rel. Cons. Neicyr de Almeida.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou em diversas oportunidades sobre a matéria, no sentido da intransferibilidade da sanção ao sucessor.

Além do RE nº 90.834-0-M.G., Rel. Ministro Djaci Falcão, citado na obra de Ives Gandra da Silva Martins, com transcrição da ementa do julgado, outros acórdãos da Suprema Corte perfilaram o entendimento desse aresto, como, por exemplo: no RE nº 82.754-SP, Min. Antônio Néder, "in" RTJ nº 98, pág. 733, figurando da sua ementa: "1. Código Tributário Nacional, art. 133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo"; RE nº 85.435-SP, "in" DJ de 03/09/76; AgReg-Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 64.622-SP, "in" DJ de 13/02/76-Rel. Min. Rodrigues Alckmin; e RE 83.514-SP-Rel. Ministro Eloy da Rocha, "in" RTJ 82-02.

Nesses arestos prevalece o entendimento de que a multa fiscal punitiva não se transfere ao sucessor.

Não questiono que as multas punitivas tributárias transferem-se para o sucessor, quando já integrarem o passivo da empresa sucedida, antes da sucessão. Vale dizer, que foram lançadas antes do ato sucessório, porque aí, sim, já configurava um passivo da pessoa jurídica e que, nessa qualidade se transfere ao sucessor.

A pena tem que ser aplicada a quem praticou a infração que lhe deu causa, ou seja, à pessoa jurídica sucedida e não à pessoa jurídica sucessora. Daí, a jurisprudência administrativa entender que sua aplicação deve preceder ao ato sucessório para que a pessoa jurídica sucessora seja alcançada.



Não se pode punir os sócios ou acionistas que têm personalidade jurídica distinta da pessoa jurídica pelas infrações por elas cometidas, ainda que estejam à frente dela, a não ser que tenham agido com dolo (CTN, art.137). Não há como sancionar um (sócio ou acionista) por outra (sociedade sucedida) como se pretende nos autos por não encontrar supedâneo nos arts. 132 e 133 do CTN, ou fora dele, como se vê do art. 5º do Decreto-lei nº 1.598/77.

Descabe estender a lei tributária para punir situação nela não prevista, a pretexto de suprir lacuna da lei. O CTN, em seu art. 112 , concede ao contribuinte o benefício da dúvida na interpretação da lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades.

Entendo que os argumentos apresentados pela recorrente têm lugar no processo de elaboração da norma (de lege ferenda) e não na execução dela (de lege lata). Cabe-lhe agir segundo a lei e não ir além dela, substituindo o legislador, ainda que com apelos à ética.

Não se pode acolher o argumento de que afastar a penalidade em tal situação seria dar ensejo a que contribuintes inescrupulosos cometam ilícitos fiscais e não sejam penalizados por isso, em decorrência de reestruturação societária qualquer.

Primeiro, porque a infração imputada foi a compensação integral de bases de cálculo negativas de períodos anteriores, no anos calendário de 1995, o que é resultado da convicção da empresa sucedida de que esse procedimento era correto. Em segundo lugar, não vejo num ato de simples incorporação, com intuito de reorganização societária, um comportamento inescrupuloso, como, p.e, seria uma simulação, o que, positivamente não foi comprovado nos autos, onde a multa aplicada foi de 75%..

O saudoso jurista Aliomar Baleeiro, em seu livro Direito Tributário Brasileiro, adotou essa posição para concluir pela transferência da penalidade para a sucedida. E com base nesse argumento algumas decisões foram proferidas. No

entanto, após melhor exame, na qualidade de julgador, como Ministro do Supremo Tribunal Federal, no voto proferido no RE 77.476, "in" RTJ 74/142-143, mudou o seu conceito, reconhecendo que a melhor interpretação estava com a corrente contrária a sua:

Na oportunidade disse :

"É admissível também uma interpretação larga, apesar de o art. 133 mencionar apenas "tributos", sem mencionar multas. Eu próprio já me inclinei a aceitá-la, embora hoje não me pareça a melhor."

A lição de Zelmo Danari, em seu livro Solidariedade e Sucessão Tributária, Saraiva, São Paulo, 1977, mencionada no recurso, refere-se a outros dispositivos do Capítulo V do CTN, pertinente a responsabilidade tributária, e não ao art. 132, inserto na Seção II, que trata da responsabilidade dos sócios. É certo também que os excertos dessa obra, referem-se aos arts. 136, 137 e 138, mas nunca ao art. 132, específico para a hipótese dos autos.

O Resp 32.967 – Rio Grande do Sul (1993/0006690-0) trata de multa moratória e não punitiva, tendo a relatora Ministra Eliana Calmon, aplicado o entendimento do STJ de que "O sucessor tributário é responsável pela multa moratória, aplicada antes da sucessão". (Resp n. 3097/RS; Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 1/11/90). Em seu voto, a relatora, esclarece que, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida. Demonstrando sua assertiva, transcreve excerto da obra de Luiz Alberto Gurgel de Faria, em "Código Tributário Nacional Comentado, Editora Revista dos Tribunais, nesse sentido, que diz:

"A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (...) a posição mais moderna se inclina pela continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão de empresas."

O citado autor é pela continuidade das multas já aplicadas, como se observa da transcrição. E isso porque já integravam o passivo da empresa, antes da sucessão. A multa fora lançada anteriormente e já constituía crédito tributário.

Tal entendimento não tem aplicação quando a multa é aplicada posteriormente porque não integrava o passivo da sucedida. Não havia crédito tributário contra ela, naquela oportunidade.

Esse entendimento do autor e da Ministra Eliana Calmon é exatamente o adotado pela jurisprudência administrativa, como se verifica dos Ac. nº 102-102-17.285, 101-92.418, 103-20.172, já citados, dentre outros.

Em que pesem os judiciosos argumentos da Douta Procuradoria da Fazenda Nacional e o seu louvável empenho na defesa dos interesses da Fazenda Pública, não posso, com a sua vênia e de meus pares que pensarem de forma diversa, acolher as suas razões para reformar o aresto recorrido, que está ancorado em sólida motivação e conclusão, em que pontificam ensinamentos de renomados tributaristas e a jurisprudência da Suprema Corte e do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Assim, na esteira dessas considerações, nego provimento ao recurso.

Brasília-DF, em 24 de fevereiro de 2003.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES