



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10920.000473/00-52
Recurso nº : RD/101-1.656 (101-125.563)
Matéria : CSSL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES
Sessão de : 14 DE OUTUBRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/01-04.188

CSSL –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 Primeira Turma 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 Antonio de Freitas Dutra e Verinaldo Henrique da Silva que davam provimento ao recurso, e, os Conselheiros Zuelton Furtado, Manoel Antonio Gadelha Dias e Mário Junqueira Franco Júnior, davam provimento parcial ao recurso. Defesa Oral Dr. Urgel Pereira Lopes – OAB/DF sob o nº 1.255-A. Defendeu a Fazenda Nacional o Sr. Procurador Paulo Roberto Riscado Junior.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 NOV 2002

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

Processo nº : 10920.000473/00-52
Acórdão nº : CSRF/01-04.188

Recurso nº : RD/101-1.656 (101-125.563)
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

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. 275/307) contra o Acórdão nº 101-93.513, de 22/06/01 (fls. 262/273), que deu provimento parcial ao recurso do contribuinte (fls. 209/252) para afastar a multa de lançamento de ofício que fora mantida pela decisão de fls. 187/204).

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, ao argumento de que à data do lançamento a empresa era detentora de decisão favorável ao seu pleito que foi confirmada pelo Tribunal Regional Federal, não tendo a Procuradoria da Fazenda Nacional recorrido do acórdão. Se medida liminar em mandado de segurança afasta a possibilidade de lançar a multa de ofício, com muito mais razão uma sentença judicial, confirmada pelo Tribunal Regional Federal. Assim, continua, a multa por lançamento de ofício, **se exigível**, só poderia alcançar a parcela da exigência não assegurada pela sentença (o complemento de 16,29% pleiteado pela autora). E acrescenta outro argumento: Todavia, no presente caso, trata-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.123/125) após a incorporação, não acolhendo o argumento da DRJ em Florianópolis-SC. de que a recorrente era detentora de 99,97% do capital da Tubos e Conexões Tigre Ltda., o que, no seu

entender, demonstra que a empresa Tigre S/A, mesmo antes da incorporação, já estava à frente da empresa Tigre Ltda., gerindo seus atos, firmando suas opções, determinando sua conduta, não tendo havido com a incorporação, qualquer alteração na composição das pessoas que, concretamente, respondiam pelos atos da Tigre Ltda. Não se caracterizou, assim, evento sucessório, mas simples reorganização societária promovida pela controladora.

A relatora do voto que ensejou o acórdão recorrido, afirmou que não há como se confundir as duas pessoas jurídicas, que têm personalidades jurídicas distintas, independentemente do controle absoluto de uma sobre a outra. O evento ocorrido se caracteriza como incorporação, tal como definido no art. 227 da Lei nº 6.404/76, e que, segundo o art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN) pelos tributos devidos. Reporta-se a ensinamento de Carlos Maximiliano no sentido de que "as comutações de impostos e multas interpretam-se em tom liberal e amplo: ante a incerteza persistente, resolve-se a favor do contribuinte" (Maximiliano, Carlos, Hermenêutica e Aplicação do Direito, 12ª edição, Forense, Rio de Janeiro). Transcreve ensinamentos de Luciano Amaro, em favor do seu entendimento. Cita exemplos de que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes que confirma que a sucessora só responde pelas multas por infrações à legislação tributária se o lançamento foi formalizado antes da incorporação, transcrevendo as ementas dos Acórdãos nº 103-20.172, de 08/12/99, 101-92.418, de 12/11/98, 103-19.683, de 14/10/98, e Res. 203-00029, de 08/12/99, retif. pelo Ac.203-04.974.

O Acórdão nº 101-93.504, de 21/06/91, 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. 274) e apresentou o seu recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais em 07/12/01 (fls. 275). Indicou como paradigmas os Ac. 202-11.303, de 07/07/99, e 108-06.408, de 20/02/01, por cópia às fls 308/318 e 319/327,

Processo nº : 10920.000473/00-52
Acórdão nº : CSRF/01-04.188

respectivamente, ostentando os arestos as seguintes ementas:

Ac. 202-11.303, de 07/07/99:

"MULTA E JUROS DE MORA – Cabível a imposição de penalidade e juros de mora, in casu, eis que não está configurada a proteção por meio de liminar em mandado de segurança, única hipótese de exclusão de multa prevista no art. 63 da Lei nº 9.430/96."

Ac.108-06.408, de 20/02/01:

"INCORPORAÇÃO E MULTA - Ainda que se entenda como excluída a multa de ofício por força do disposto no artigo 132 do CTN, tal exegese não pode prevalecer quando o controle efetivo da incorporada e incorporadora pertence ao mesmo grupo econômico."

O ilustre Presidente da Egrégia Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo DESPACHO Nº 101-018/2002 (fls.349/353), 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) A sentença em ação ordinária não suspende a exigibilidade do crédito tributário, e, de acordo com o art. 63 da Lei nº 9.430/96, não tem o condão de anular a cobrança da multa decorrente de lançamento de ofício. Cita Doutrina e Jurisprudência para concluir que a ação declaratória não pode ser comparada à liminar em mandado de segurança, porque não suspende a exigibilidade do crédito tributário; 2) O Recorrido, por ser acionista controlador da sociedade incorporada, teria, de qualquer modo, responsabilidade pelos atos ilícitos cometidos pela sociedade; 3) O fato de a empresa incorporada e o Recorrido terem personalidades distintas não basta para afastar do Recorrido a responsabilidade do recorrido por atos irregulares da incorporada. Faz remissão aos arts. 116 e 117 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), e chega a duas conclusões: a primeira que a lei reconhece que o formalismo jurídico não pode acobertar irregularidades e, segunda conclusão, evita

que o controle societário venha a causar danos à própria empresa e a terceiros. Baseando-se na afirmação de que antes da incorporação a sucessora já possuía 99,97% do capital da sociedade incorporada, atribui à incorporadora a responsabilidade pela infração cometida, mesmo que não tenha agido com culpa.. Diz não ter aplicação, no caso, o princípio da personalização da pena, trazendo à baila ensinamentos 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. No caso, o Recorrido contribuiu para que a sociedade infratora fosse extinta, devendo, portanto, responder pelo ilícito que ela cometeu. Sustenta que toda norma tem uma ética, devendo ser interpretada de forma a prevenir e evitar fraudes e prejuízos ao direito de terceiros, sejam direitos particulares ou direitos públicos. Recorre novamente a ensinamentos de Zelmo Denari, na já citada obra. 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 28/03/02 (fls. 353-v), apresentando suas contra-razões, em 01/04/02, fls. 354).

Em suas contra-razões, Tigre S/A – Tubos e Conexões procura, inicialmente, demonstrar que o instituto da incorporação das sociedades, no Direito Brasileiro, não contempla diferenças de conceito, conteúdo e forma que se pretendam extrair em razão de prévios controles societários ou identidade de sócios ou administradores, para, a seguir, tecendo considerações a respeito a) desse instituto, começando pelo seu conceito legal, dado pelo art. 227 "caput", da Lei das S/A, e b) da Teoria Contratualística na constituição das sociedades, concluindo que, no direito positivo brasileiro, as sociedades nascem em virtude de um contrato de sociedade (art. 1.363 do Código Civil) e adquirem personalidade jurídica com o arquivamento de seus atos constitutivos no seu registro peculiar (Código Civil, art. 18). No caso das sociedades comerciais, o Registro do Comércio (Juntas

Comerciais). Assevera que, de acordo com o art. 20 "caput" do Código Civil, as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros, sendo acorde a Doutrina no sentido de que elas têm personalidade jurídica que não se confunde com a dos sócios e têm patrimônio próprio, distinto daquele dos sócios, e bem assim capacidade para, em seu próprio nome, exercer direitos, assumir e extinguir obrigações, citando diversos doutrinadores e suas obras que exprimem esse entendimento.

Discorre também sobre a forma como essas pessoas jurídicas manifestam e exteriorizam a sua vontade, em seu nome e por sua conta. Dentre as várias teorias existentes, a legislação pátria adotou a teoria organicista, segundo a qual os corpos gerentes atuam como órgãos de um ente jurídico vivo, que é a própria sociedade. Elas não têm donos ou proprietários, como ensina Fran Martins, em Curso de Direito Comercial, Forense, 5ª Edição, Rio, 1976, pág. 249.

Sustenta que a incorporação seguiu todas as exigências legais, não havendo nenhum impedimento de que a controladora, proprietária de ações ou quotas da controlada, a incorpore, citando lição de Modesto Carvalhosa.

Tece considerações sobre a improcedência de fundamentos do aresto paradigma, defendendo o acerto do acórdão recorrido, para concluir que, de acordo com os postulados do Direito Societário acima referidos, a sucessora e sucedida eram pessoas jurídicas distintas à época da incorporação, distinção essa inatingida pela identidade dos dirigentes ou pela titularidade do capital social de ambas. Daí, assevera, prevalecer o princípio da personalização da pena, com raiz no art. 5º, XLV, da Constituição Federal de 1988. Reporta-se à decisão do Supremo Tribunal Federal, no RE nº 90.834-MG (Relator Min. Djaci Falcão), sobre o disposto no art. 132 do CTN., em que se entendeu que multa e tributo não se confundem, não se podendo dar ao dispositivo interpretação extensiva para alcançar a multa punitiva aplicada à empresa. No mesmo sentido, cita jurisprudência administrativa. Tece críticas aos fundamentos do recurso especial que se afasta do ponto nuclear, que é a responsabilidade da sucessora sobre os tributos devidos pela sucedida, nos

precisos termos do art. 132 do CTN. Transcreve parecer de Ives Gandra da Silva Martins, "in" Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 5", Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1980, págs. 28-29, no sentido de que a penalidade não se transfere à sucessora. Sustenta que as opiniões de Zelmo Denari, citadas pela recorrente, referem-se a outros dispositivos do CTN, ou sejam os arts. 136, 137 e 134, mas não ao art. 132 do CTN. Diz que os arestos do STF, citados, são antigos e não mais correspondem ao pensamento dos atuais ministros daquela Corte Suprema. Igualmente, o Min. Aliomar Baleeiro, citado no recurso especial, mudou sua opinião, como alertou Ives Gandra (op.Cit., págs. 32-33). Já o voto da Ministra Eliana Calmon, no Resp. nº 32967-RS, DJ de 20.03.2000, não tem lugar na espécie, posto que sustenta a responsabilidade dos sucessores nas multas que integrassem o passivo da sucedida, hipótese em que a multa se transmite, não como penalidade, mas como elemento integrante do patrimônio transferido de uma pessoa para outra.

Cumprе consignar que a autuada, Tigre S/A-Tubos e Conexões, incorporou a empresa Tubos e Conexões Tigre Ltda., ficando esta extinta para todos os fins de direito, de acordo com a Ata da Assembléia Geral Extraordinária, em 30/07/98 (fls. 181-v). A autuação ocorreu em 28/04/00 (fls. 123), sob o fundamento de haver a incorporada reduzido indevidamente o lucro líquido dos anos-calendário de 1996 e 1997, em virtude de exclusão de valores relativos à diferença IPC/OTN 1989, lançando a diferença da contribuição apurada, multa de lançamento de ofício de 75%, e juros de mora, com base na SELIC.

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. Os paradigmas indicados em confronto com o aresto recorrido comprovam 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.

Como constou do relatório, o recurso da Douta Procuradoria da Fazenda, interposto com guarda de prazo, suscita dois dissídios que serão examinados de per si:

Em relação à primeira divergência apresentada, ou seja, entre o **primeiro argumento** do aresto recorrido de que parcela da multa não procederá porque a empresa estava assegurada pela sentença e o Ac. 202-11.30, de 07/07/99, entendo que tem razão a Douta Procuradoria porque a sentença em ação declaratória, pendente de recurso, não tem o condão de impedir o lançamento de ofício, porque somente a liminar em mandado de segurança e a liminar ou a tutela antecipada em outras ações dão essa tutela ao contribuinte, nos precisos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensão na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.



§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Por sua vez os incisos IV e V, do art. 151 do Código Tributário Nacional:

“Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – “.....”omissis”.....;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança”.
Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
{Inciso V introduzido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001}

Concordaria plenamente com a relatora, se se tratasse de sentença em mandado de segurança, caso em que o argumento de que se a liminar impediria o lançamento da multa, com mais razão a sentença. E isto porque ao conceder a liminar em mandado de segurança, o juiz reconhece a fumaça de bom direito, e, na sentença, o magistrado confirma a existência do bom direito, proclamando-o.

Não obstante, a relatora apresentara **duplo argumento** para afastar a multa. O que já vimos e o de que se tratava de multa fiscal punitiva aplicada á sucessora por infração que havia sido cometida por esta. Ou seja, multa aplicada após a sucessão. Exatamente o argumento que também utilizou para afastar a referida multa sobre a segunda parcela.

Como é consabido, quando mais de um argumento é apresentado, a procedência de um deles é bastante para manter o julgado.

Impõe-se, assim, a apreciação do segundo argumento.

A empresa em suas contra-razões demonstra que, de acordo com o direito brasileiro, com menção aos arts. 16, II, 18, 1.363, e notadamente no art. 20 todos da lei civil, as pessoas jurídicas têm personalidade jurídica que não se confunde com a dos seus sócios. E ainda possuem patrimônio próprio, distinto dos sócios e capacidade para em seu próprio nome, exercer direitos, assumir e extinguir obrigações. E que essas entidades, sobretudo as sociedades anônimas (S/A), têm corpo dirigente próprio, órgãos dela própria. Os seus sócios não são donos da empresa.

Nesse sentido, cita o pensamento de doutrinadores consagrados como Rubens Requião, Pontes de Miranda, e Fran Martins, este, em sua consagrada obra Curso De Direito Comercial, Forense 14ª Ed. Pág.251, reproduzindo-lhe excerto.

Assim, somente a lei de forma inequívoca poderia 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 tributo, 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, citado no acórdão recorrido, com transcrição de excerto (fls.299), 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 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 perfilarão 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 exclusão de valores relativos à diferença IPC/OTN 1989, nos anos calendários de 1996 e 1997, 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.”

Concordo com a defesa quando diz que a lição de Zelmo Danari, em seu livro Solidariedade e Sucessão Tributária, Saraiva, São Paulo, 1977, transcrita no recurso, referem-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, constante do recurso, 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.

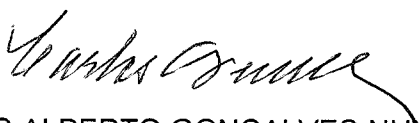
Tal entendimento não tem aplicação quando a multa é aplicada posteriormente porque não integrava o passivo da sucedida. Não havia crédito tributário contra ela, naquela oportunidade.

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 defesa e o seu louvável empenho na defesa dos interesses da Fazenda Nacional, não posso, com a sua vênua 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.

Sala das Sessões-DF, em 14 de outubro de 2002.



CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR