



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

Processo n° 13502.000429/2004-20
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-002.264 – 3ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2013
Matéria Auto de Infração - PIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASKEM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2000 a 30/11/2002

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. A responsabilidade da sucessora por infração cometida pela empresa incorporada inclui a multa de ofício, ainda que apurada após a sucessão.

Recurso Especial do Procurador Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Ivan Allegretti, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Gileno Gurjão Barreto, que negavam provimento. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda declarou-se impedido de votar.

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente Substituto

Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva - Relator

Rodrigo da Costa Pôssas - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Ivan Allegretti, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício

Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto e Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Relatório

A Fazenda Nacional insurge-se em Recurso Especial de fls. 644/653, admitido pelo despacho 656/657, em face do acórdão de fls. 625/640, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso da Contribuinte para afastar a exigibilidade da multa de ofício na razão de ter sido ela lançada após a incorporação da Nitrocarbono (alvo da fiscalização) pela Braskem (incorporadora), visto que a jurisprudência e o art. 132, CTN, mencionam expressamente que a responsabilidade tributária da incorporadora recai apenas sobre os tributos daquele passivo assumido, não tendo qualquer menção à multa de ofício constituída em infração tributária posterior à operação de incorporação.

O Acórdão recorrido traz a ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000, 01/05/2000 a 31/01/2001, 01/03/2001 a 30/11/2002

RECURSO DE OFÍCIO.

O art. 34, I, do Decreto 70.235/72, e alterações posteriores, estabelece que a autoridade julgadora em primeira instância deve recorrer de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos no valor total a ser fixado pelo Ministro da Fazenda. De conformidade com o art. 1º da Portaria MF nº 3/2008, o limite de alçada está fixado em R\$ 1.000.000,00. Não é passível de reexame obrigatório a decisão que exonerar o sujeito passivo de pagamento do tributo em valor inferior ao limite de alçada.

RECURSO VOLUNTÁRIO.

PRELIMINARES DE NULIDADE. DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não procede a alegação de nulidade do auto de infração quando preenchidos todos os requisitos expressos em lei, permitindo o contraditório e à ampla defesa da contribuinte.

PROVAS.

Há de se manter a decisão recorrida quando não comprovado existir duplicidade de recolhimentos.

SUCESSÃO. MULTA.

Tributo e multa não se confundem, porque esta tem o 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. A responsabilidade não se presume, deve ser expressa. SELIC.

SUMULA Nº3, DO 2º CC

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.

Recursos de ofício não conhecido e voluntário provido em parte.”

Verifico na fl. 627 que o autuante informa nas fls. 6/7 que o lançamento de ofício refere-se a trabalho desenvolvido junto à empresa Nitrocarbono S/A, incorporada pela Braskem S/A em 31 de março de 2003.

Aduz a Fazenda às fls. 644, que a interpretação do art. 129 com o 132 do Código Tributário Nacional se adéqua à responsabilização da multa de ofício pela incorporadora, transcrevendo os dois dispositivos referidos, relacionando-os.

Segue argumentando ser a Braskem responsável pela multa de ofício, e na fl. 647, transcreve art. 227 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), onde aduz entendimento de que a mesma está dentro de “*todos os direitos e obrigações*” referidos no caput do artigo transcrito.

Também às fls. 647/648 transcreve ementa de Recurso Especial ao STJ, onde decidiu-se por transferir a multa de ofício à incorporadora.

Noutro ponto, faz menção ao relacionamento do princípio da personalização, constante no nosso Direito Penal, argüindo que o mesmo não se aplica no Direito Tributário, onde a responsabilidade das infrações está ligada diretamente ao Patrimônio das Contribuintes e não se aplica à penas pecuniárias.

Por fim, transcreve às fls. 650/651 doutrinas favoráveis à transferência da multa de ofício à sucessora e às fls. 657/658 acórdãos paradigmas deste Conselho.

Às fls. 664/686 Contrarrazões da Contribuinte:

Inicia dizendo que incorporou a Nitrocarbono em 31.03.2003 e o auto de infração somente foi lavrado em 30.03.2004 razão pela qual o lançamento da multa de ofício foi feito posteriormente à incorporação, descaracterizando o argumentado da Fazenda de que esta já era obrigação constituída da incorporada.

Segue aduzindo que a fundamentação trazida pela Fazenda é insubsistente, pois o art. 132, CTN, estabelece que “*a pessoa jurídica 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*”, ressaltando que há no texto apenas menção legal a tributo, considerando, inclusive, devido pelo sucessor apenas aqueles constituídos até a data do ato, não sendo, portanto, responsável pela multa de ofício lançada em auto de infração posterior à incorporação.

Nesse passo, cita que o art. 129, CTN, transcrito pela Recorrente, corrobora com a Contra-Tese da Contribuinte, pois o texto é claro ao referir-se à capacidade de responsabilidade do sucessor, independentemente do tempo em que foi constituído o Tributo, o que não se relaciona com o lançamento da multa de ofício por ocasião de auto de infração.

Fundamentando o pedido pela improcedência do Recurso intentado pela Fazenda, transcreve acórdão da então CSRF de nº 01-04.407 às fls. 670/672 e menciona que a decisão é jurisprudência reproduzida também nos acórdãos CSRF /01-01.991; CSRF/01-01.198; CSRF/01-04.406; CSRF/01-04.408; CSRF/01-04.409; CSRF/01-04.183; CSRF/01-04.184; CSRF/01-04.185; CSRF/01-04.186; CSRF/01-04.187; CSRF/01-04.188; e CSRF/01-04.189.

Por fim, transcreve ementas do STF às fls. 672/673 que adotam a tese da responsabilidade da empresa sucessora apenas nos tributos devidos até então, excluindo-se a multa de ofício que possui caráter punitivo.

Saliento que às fls. 697/710, a Contribuinte peticionou desistindo do contencioso administrativo no tocante ao saldo de PIS que remanesceu na decisão do recurso voluntário, pois foi contemplada pelo parcelamento da Lei nº 11.942/2009, afirmado pela decisão às fls. 711/712, restando apenas julgamento relativamente à multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Relator

O Recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A ora Recorrente se insurge contra decisão contida no Acórdão de fls. 625/640 em razão de provimento concedido por maioria para excluir multa de ofício, com fundamento no artigo 132 do CTN relativamente à responsabilidade tributária da pessoa jurídica sucessora porque, segundo ela, somente absorvível o dever de saldar multa fiscal constituída antes do ato sucessório.

Como já informado no relatório a Nitrocarbono S/A, sociedade que teria omito receitas de PIS nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, foi alvo de incorporação pela Braskem, ora recorrida, em 31.03.2003, tendo sido lavrado o Auto de Infração em 30.02.2004 e, por esse motivo, o Acórdão recorrido estribado no art. 132 do CTN afastou a multa de ofício por entender que a responsabilidade da sucessora restringe-se ao tributo não pago pela sucedida.

Claro fica, portanto que o objeto do litígio é definir o cabimento ou não da inserção da multa de ofício no ambiente de responsabilidade da sucessora.

Estreme de dúvidas o art. 132 demarca o tempo que abrange a responsabilidade da sucessora como sendo a data da celebração do ato societário

Para mim resta claro, que a responsabilidade de multa aplicada antes do ato sucessório, seja de caráter moratório ou punitivo, embora mantendo a sociedade sucedida como responsável, poderá ser exigida do sucessor haja vista tratar-se de contingenciamento do passivo presente na necessária avaliação prévia que impreterivelmente ocorre por ocasião de fusões, incorporações e transformações de sociedades mercantis.

Esses atos societários, em geral onerosos, obrigam as partes a conhecer com profundidade os créditos e os débitos neles envolvidos e, certamente, quando das diligências efetuadas para a materialização do negócio societário, ínsito neste processo, nenhum registro de irregularidade quanto ao PIS foi encontrado.

O que de fato deve ter sido visualizado nos levantamentos efetuados é que a sociedade incorporada Nitrocarbono S/A insurgiu-se contra as exigências da Lei nº9.718 por via de Mandado de Segurança nº 1999.33.00.6452-3 distribuído na 15ª Vara Federal da Seção Judiciária da Bahia e que até a lavratura do Auto de Infração a situação processual era de exame pelo e. STF de Recurso Extraordinário articulado pela incorporada uma vez que a sentença a seu favor foi desmobilizada por Acórdão do TRF da 1ª Região que deu efeitos jurídicos ao ato fiscalizatório.

Portanto, do exposto, concluo que sendo a data do lançamento posterior à da celebração do ato de incorporação à incorporadora não cabe responsabilização pela multa de ofício.

Recurso negado.

Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Redator Designado

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e deve ser admitido.

Primeiramente cabe delinear o objeto da presente lide. Será apreciada por esse colegiado somente a possibilidade de a empresa incorporada ser responsável pela multa de ofício decorrente de não pagamento de tributos devidos antes da incorporação.

A recorrida alega que na condição de sucessora do contribuinte original, e relativamente aos débitos anteriores à data da incorporação, não é responsável pela multa imputada a empresa sucedida.

Cabe aqui transcrever o artigo 129 do CTN, que estabelece mandamento geral à interpretação da Seção II, na qual inserem-se os artigos 132 e 133, que trata da responsabilidade dos sucessores por incorporação:

“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).

Incabível, portanto, a tese de inexistência de responsabilidade da incorporadora por infrações tributárias cometidas pela incorporada. Ao incorporar outra pessoa

jurídica, o adquirente assume a condição de sujeito das obrigações tributárias da incorporada surgidas até a data do evento, inclusive quanto aos respectivos créditos tributários que forem posteriormente formalizados. Ausente, no caso, dispositivo legal que exclua a responsabilidade do sucessor por penalidade à infração praticada pelo sucedido.

Segundo o art. 132, *caput*, do Código Tributário Nacional – CTN, a pessoa jurídica sucessora é responsável pelos tributos devidos até a data da incorporação pela sucedida:

“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.” (grifei)

Ao se referir a tributos, estaria o CTN excluindo as multas, já que multas fiscais não são tributos (art. 3º do CTN).

Cumpra, porém, fazer o seguinte alerta: a utilização, exclusiva, do aspecto puramente gramatical – dissociado dos elementos lógico e histórico e, sobretudo, dos elementos teleológico e sistemático – constitui, apenas, um primeiro passo no processo de compreensão do sentido da lei.

Se assim não fosse, estar-se-ia reduzindo a complexa ciência da hermenêutica a uma rotineira consulta a dicionários. Frágil é a interpretação que, para extrair da norma legal todos os efeitos nela contidos, se contenta, exclusivamente, com uma exegese literal, lingüística, apegando-se, exageradamente, ao sentido das palavras.

É certo que, partindo-se desse processo gramatical de interpretação – que não é o único, nem o último, mas o primeiro –, tem-se que abrangeria o conceito de “tributos”, empregado naquela Lei Complementar, os “impostos, taxas e contribuições de melhoria” (art. 5º do CTN), excluídas expressamente as multas (art. 3º do CTN). Assim, numa interpretação isolada, filológica, daquele dispositivo legal, não seria cabível a exigência de multas dos sucessores.

Todavia, nos tratados de Direito e nos repositórios de jurisprudência pululam conclusões em flagrante desacordo com a impressão resultante da exegese puramente semântica dos textos.

É indiscutível que a palavra “tributo” é utilizada com mais de um sentido no CTN. Daí a fragilidade da interpretação que se atém a literalidade do termo. Neste sentido, o próprio CTN ao relacionar, em seu art. 111, quais as situações em que se deve interpretar literalmente a legislação tributária, está a bradar, em outras palavras, que esta forma de exegese não é a regra, mas a exceção.

Toda interpretação é sempre decorrente de um processo de atribuição de sentido (*Sinngebung*); jamais produto de subsunção mecânica, que nada mais é do que a repriminção metafísica do processo dedutivista-silogístico. O processo hermenêutico é, portanto, sempre aplicação – *applicatio*, nas palavras de Gadamer – decorrente da análise de um determinado caso, que, como sabido, nunca é igual a outro. Nesse contexto, não pode o texto ser equiparado à norma. No texto não está (toda) a norma!

Tendo em vista o exposto, a seguir empregam-se os demais métodos de interpretação, a fim de se confrontar os resultados obtidos com aquela primeira exegese, por ser ela, como demonstrado, a mais falha de todas.

Pela interpretação sistemática que, no dizer de Carlos Maximiliano, “consiste em comparar o dispositivo sujeito a exegese, com outros do mesmo repositório ou de leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto” (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 11ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 1991, pág. 128, nº 130) – tem-se que o art. 132, *caput*, do CTN está inserido na Seção II do Capítulo V do Título II do Livro Segundo do Código.

Nessa mesma Seção II, encontra-se também incluído o art. 129, o qual possui a seguinte redação:

“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)

Referido preceito constitui regra geral, aplicável a todas as disposições sobre a Responsabilidade dos Sucessores, título da Seção II.

Observa-se que esse mandamento legal determina sejam aplicados os artigos 130 a 133 aos créditos tributários constituídos antes, durante, ou após a data dos atos neles referidos. Portanto, o art. 132, *caput*, do CTN deve ser compreendido como se referindo a “crédito tributário” ou como não estando excluindo expressamente a responsabilidade pelas multas, como, de fato, não está.

Ainda dentro da interpretação sistemática, mas já agora abrangendo outros textos legais, cita-se, em reforço, o art. 5º da Lei nº 9.393/1996, que dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR:

“Art. 5º. É responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional).” (grifei)

Nesse mesmo sentido da responsabilização do sucessor por infrações cometidas pelo sucedido, poder-se-ia citar o art. 452 do atual Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – Decreto nº 2.367/1998:

“Art. 452. Caracteriza reincidência específica a prática de nova infração de um mesmo dispositivo, ou de disposição idêntica, da legislação do imposto, ou de normas contidas num mesmo Capítulo deste Regulamento, por uma mesma pessoa ou pelo sucessor referido no art. 132, e parágrafo único, da Lei no 5.172, de 1966, dentro de cinco anos da data em que houver passado em julgado, administrativamente, a decisão condenatória referente à infração anterior (Lei no 4.502, de 1964, art. 70).” (grifei)

Veja-se que, nesse caso, a infração anterior foi praticada pelo sucedido, mas a consequência é o agravamento de penalidade, conforme arts. nºs 449, I, e 451, I, “b”, do RIPI,

de 1998, que vai afetar o sucessor, mesmo que, por ele, tenha sido a primeira infração praticada.

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional conduz ao entendimento de que a responsabilidade dos sucessores, nos casos do art. 132, é pelo crédito tributário, com inclusão de multas e demais acréscimos legais.

Recorrendo-se, por sua vez, à exegese lógica – que pretende, por meio do simples estudo das normas em si, ou em conjunto, por meio do raciocínio dedutivo, obter a interpretação correta (*op. cit.*, pág. 123, nº 125) –, mister se faz transcrever o art. 134 do CTN:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

*I – os pais, pelos **tributos devidos** por seus filhos menores;*

*II – os tutores e curadores, pelos **tributos devidos** por seus tutelados ou curatelados;*

*III – os administradores de bens de terceiros, pelos **tributos devidos** por estes;*

*IV – o inventariante, pelos **tributos devidos** pelo espólio; V – o síndico e o comissário, pelos **tributos devidos** pela massa falida ou pelo concordatário;*

*VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos **tributos devidos** sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;*

VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.” (grifei)

Da análise atenta da exceção que se apresenta no parágrafo único do art. 134 do CTN, quanto à responsabilidade solidária de terceiros em matéria de penalidades, em razão de simples intervenção ou omissão nos atos praticados pelo contribuinte, deduz-se que a regra é o responsável responder pelo crédito tributário integralmente (tributo, multa de ofício e juros moratórios).

Por outro lado, do art. 137 do mesmo CTN, que relaciona as situações nas quais a responsabilidade por infrações é pessoal do agente, infere-se, por contraste, que essa responsabilidade, na generalidade dos casos, não é pessoalmente imputada a quem praticou a infração. Do contrário, não teria qualquer justificativa a existência desse artigo, a prever situações excepcionais nas quais essa responsabilidade seja pessoal.

Reforça esse ponto de vista o art. 136 do CTN, o qual é de dicção que, 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.

Significa dizer, em outras palavras, que a responsabilidade pecuniária por infrações é objetiva, podendo recair sobre pessoa diversa daquela causadora da infração.

Recorre-se, agora, à interpretação teleológica – que corresponde a “considerar o fim colimado pelas expressões de direito, como elemento fundamental para descobrir o sentido e o alcance das mesmas” (*op. cit.*, pág. 151, nº 161).

Evidencia-se do contido no Capítulo V do Título II do Livro Segundo do CTN (Responsabilidade Tributária) a preocupação do legislador em assegurar ao crédito tributário (conf. art. 128), como bem público a ser juridicamente protegido, a sua subsistência nas mais variadas hipóteses em que a exigibilidade original se transfere por circunstâncias diversas. Assim, deve ser aquele capítulo interpretado de modo que satisfaça esse propósito.

Especificamente no que se refere às modalidades de sucessão, tem-se que, excetuada a sucessão *causa mortis*, supõem essas, para que se efetivem, a manifestação de vontade do contribuinte, pessoa natural ou jurídica, seja sob forma ativa (alienação, fusão, transformação e incorporação), seja sob forma passiva (legado, usucapião e remição).

Ora, é inconcebível, e ninguém poderia, em sã consciência, sustentar que, por ato voluntário, utilizando-se de uma reorganização societária, pudesse o contribuinte infrator esquivar-se às penalidades decorrentes de sua infração. Seria estimular-se a sonegação e a fraude, em detrimento do erário, da boa execução dos serviços públicos e, conseqüentemente, da própria coletividade nacional, o negar-se a responsabilidade dos sucessores pelas multas devidas pelo sucedido, quando a sucessão ocorre por vontade desse último.

Jamais o legislador visaria permitir que, por ato unilateral, o mau contribuinte pudesse fugir ao pagamento das penalidades integrantes da obrigação tributária principal, sob pena de fraudar-se o direito do fisco à percepção de seus créditos legítimos em face da lei. Se assim fosse, no caso concreto seria suficiente o contribuinte criar nova pessoa jurídica, com o intuito único de incorporar a empresa que cometeu a infração. Logo após a operação, bastaria a incorporadora assumir a razão social da incorporada e tudo voltaria a ser como antes, apenas com uma “pequena” diferença: as infrações cometidas pela empresa sucedida não poderiam mais resultar em penalidades, sendo que as multas eventualmente já aplicadas seriam “perdoadas”.

Como bem acentua Carlos Maximiliano: “É antes de crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procure-se a interpretação que conduza à melhor conseqüência para a coletividade” (*op. cit.*, pág. 164, nº 178).

A respeito da questão, cita-se o entendimento do insigne jurista José Eduardo Soares de Melo, em sua obra “Curso de Direito Tributário”, Editora Dialética, São Paulo, 1997, págs. 185 e 186, *verbis*:

“Os negócios societários, implicadores de modificações básicas nas estruturas das pessoas jurídicas, também podem ocasionar a figura do responsável tributário pelos valores devidos pelos contribuintes originários, em face da impossibilidade físico/jurídica de seu cumprimento por parte destes.

Esta situação encontra-se prevista no CTN (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.

(...)

Estas modalidades de negócios societários são plenamente legítimas; decorrem de decisões particulares das pessoas jurídicas em razão de suas exclusivas conveniências pessoais. Todavia, na medida em que sejam realizadas e registradas nos órgãos competentes, ocorre o fenômeno da responsabilidade tributária, por parte das novas pessoas jurídicas, ou das remanescentes, relativamente aos débitos das antigas pessoas (contribuintes).

(...)

Todos os débitos tributários existentes, bem como aqueles que possam vir a ser apurados pelas Fazendas, no prazo decadencial, poderão ser exigidos das empresas resultantes dos referidos atos societários. As dívidas compreendem todos e quaisquer acréscimos (juros, atualizações, multas), a fim de não se burlarem manifestos interesses fazendários (de superior interesse público), sob a falsa assertiva de que a pena não deveria passar da pessoa do infrator. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), pois seria muito simples efetuar tais negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada mais se poderia exigir.” (grifei)

Finalmente, se, a despeito de tudo o que foi dito, realmente houvesse a intenção do legislador em eximir a sucessora da responsabilidade por infrações, certamente que haveria uma disposição expressa nesse sentido na seção que trata desse assunto (Seção IV Responsabilidade por Infrações).

Por todo o exposto, seja qual for o método de interpretação empregado – sistemático, lógico ou teleológico – a conclusão a que se chega é uma só: a de serem os sucessores responsáveis pelo crédito tributário em sua integralidade, incluídos multa de ofício e juros, mesmo porque o art. 132 do CTN não pretendeu – e nem o fez – excluir a responsabilidade por eventuais penalidades, mas sim destacou a obrigatoriedade dos sucessores responderem também pelo tributos devidos pelas sucedidas.

Até mesmo os nossos tribunais superiores já pacificaram, em decisões recentes o entendimento que a responsabilidade da sucessora pelos tributos devidos incluem também as multas, conforme se depreendem dos acórdãos colacionados abaixo:

Processo:RESP 200700314980RESP RECURSO ESPECIAL 23012

Relator(a): LUIZ FUX

Sigla do órgão: STJ

Órgão julgador:PRIMEIRA SEÇÃO

Fonte:DJE DATA:24/06/2010

Decisão Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos

termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543C DO CPC. 1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990) 2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701) 3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria". 4. Desta sorte, afigura-se incontestemente que o ICMS descaracteriza-se acaso integrarem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos. 5. A Primeira Seção deste Tribunal Superior pacificou o entendimento acerca da matéria, por ocasião do julgamento do Resp 1111156/SP, sob o regime do art. 543C, do CPC, cujo acórdão restou assim ementado: **TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO –***

ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO-INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. 1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária. 2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio. 3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais". 4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS. 5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009. Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça. (REsp 1111156/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009) 6. Não obstante, restou consignada, na instância ordinária, a ausência de comprovação acerca da incondicionalidade dos descontos, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor do aresto recorrido. 7. Destarte, infirmar a decisão recorrida implica o revolvimento fático-probatório dos autos, inviável em sede de recurso especial, em face do Enunciado Sumular 07 do STJ. 8. A ausência de provas acerca da incondicionalidade dos descontos concedidos pela empresa recorrente prejudica a análise da controvérsia sob o enfoque da alínea "b" do permissivo constitucional. 9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (RESP 200700314980, LUIZ FUX, STJ PRIMEIRA SEÇÃO, DJE DATA:24/06/2010.)

Processo:RESP 200801877674 RESP RECURSO ESPECIAL 1085071

Relator(a):BENEDITO GONÇALVES

Sigla do órgão:STJ

Órgão julgador:PRIMEIRA TURMA

Fonte :DJE DATA:08/06/2009 TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL EM EMBARGOS À EXECUÇÃO.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR EMPRESARIAL POR INFRAÇÕES DO SUCEDIDO. ARTIGO 133 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PRECEDENTES. 1. Em interpretação ao disposto no art. 133 do CTN, o STJ tem entendido que a responsabilidade tributária dos sucessores estende-se às multas impostas ao sucedido, sejam de natureza moratória ou punitiva, pois integram o patrimônio jurídico-material da sociedade empresarial sucedida. 2. "Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp n. 592.007/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 22/3/2004). 2. Recurso especial provido. (RESP 200801877674, BENEDITO GONÇALVES, STJ PRIMEIRA TURMA, DJE DATA:08/06/2009.)

Processo:RESP 200301147353 RESP RECURSO ESPECIAL 554377

Relator(a) :FRANCISCO FALCÃO

Sigla do órgão:STJ

Órgão julgador:PRIMEIRA TURMA

Fonte:DJ DATA:19/12/2005 PG:00215

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. AÇÃO ANULATÓRIA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECRETO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PODER REGULAMENTAR. POSSIBILIDADE. I - "Os arts. 132 e 133, do CTN, impõem ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. É devida, pois, a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo; é ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento" (REsp nº 592.007/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 22/03/2004). II A disposição contida no art. 173 do Decreto 87.981/82, que impõe ao contribuinte examinar a adequada classificação fiscal dos produtos adquiridos, bem como o lançamento do imposto, não constitui penalidade nem infringe o princípio da reserva legal, porquanto tal regulamentação decorre do contido no artigo 62 da Lei nº 4.502/64, que dispõe acerca das obrigações dos adquirentes dos produtos sujeitos à tributação do IPI. III Recurso especial da União provido. Recurso especial adesivo improvido.

Processo:RESP 200302270033 RESP RECURSO ESPECIAL 613605

Relator(a):CASTRO MEIRA

Sigla do órgão:STJ

Órgão julgador:SEGUNDA TURMA

Fonte :DJ DATA:22/08/2005 PG:00204

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA. SUCESSÃO. ART. 133, I DO CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. ARTS. 132 E 141 DO CTN. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. DISSÍDIO PRETORIANO. COMPROVAÇÃO. 1. Ao compulsar os autos, verifica-se que a instância de origem não emitiu juízo de valor acerca dos dispositivos apontados como violados (arts. 132 e 141 do CTN), e o recorrente sequer opôs embargos de declaração com o fim de prequestioná-los. Tal circunstância atrai a incidência das Súmulas nº 282 e 356 do STF. 2. Dissídio pretoriano comprovado eis que preenchidas as formalidades dos arts. 541 parágrafo único do CPC e 255 do RISTJ. 3. O Tribunal de origem excluiu a multa moratória decorrente da responsabilidade por sucessão, sob o fundamento de que a penalidade não poderia passar da pessoa do infrator. 4. O art. 133 do CTN impõe ao sucessor a responsabilidade integral, tanto pelos eventuais tributos devidos quanto pela multa decorrente, seja ela de caráter moratório ou punitivo. A multa aplicada antes da sucessão se incorpora ao patrimônio do contribuinte, podendo ser exigida do sucessor, sendo que, em qualquer hipótese, o sucedido permanece como responsável. 5. Recurso especial provido.

Ante o exposto voto pelo provimento do recurso interposto pela PGFN, restabelecendo a decisão prolatada pela DRJ.

Rodrigo da Costa Pôssas