

O ARTIGO 132 DO CTN E A IMPOSSIBILIDADE DE ANISTIA POR CONTRATO PRIVADO

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005); Mestre em Direito Público (UnB, 1999); Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) – Graduação e Mestrado. Presidente da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. E-mail: <profvaladao@yahoo.com.br>.

RESUMO

O presente artigo tem por objeto analisar a interpretação e aplicação do art. 132 do CTN que trata de responsabilidade tributária nas sucessões empresariais, como foco na questão das penalidades tributárias. Com este objetivo, verifica os aspectos semânticos e interpretativos do dispositivo, analisa a jurisprudência administrativa e judicial, tece considerações acerca de sua aplicação e, por fim, delinea conclusões no sentido de que o referido dispositivo se aplica também à sucessão de multas aplicadas à sociedade, de responsabilidade da sucessora, ainda que o lançamento tenha sido feito após o evento sucessório e relativos a atos anteriores à sucessão, sob pena de se aceitar a anistia tributária por via de contrato privado.

Palavras-chave: Art. 132 do CTN. Responsabilidade tributária. Sucessão. Anistia.

1 INTRODUÇÃO

O art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN) trata de responsabilidade tributária nas sucessões empresariais e tem despertado nos últimos anos uma intensa discussão sobre a extensão na responsabilidade tributária decorrente dessas transformações societárias no que diz respeito às multas relativas aos atos praticados pela entidade sucedida antes do evento sucessório. Isto porque os atos que teriam resultado em obrigações tributárias não adimplidas, quando praticados antes da sucessão, podem ter sido lançados pela administração tributária de ofício antes ou depois do ato sucessório, e isto poderia ensejar interpretações diferentes na aplicação do dispositivo. Este estudo busca deslindar os problemas atinentes a essa questão e sua solução nas esferas julgadoras administrativa federal e judicial, no sentido de assentar o melhor entendimento na sua aplicação, sem, contudo, obviamente, ter a pretensão de esgotar totalmente o assunto.

Cumpramos ressaltar que a análise aqui desenvolvida remete apenas ao *caput* do art. 132 do CTN, porquanto o seu parágrafo único trata de outras diversas circunstâncias (especialmente da questão da extinção *stricto sensu* da empresa cuja atividade é sucedida).

Antes, porém, de adentrarmos ao tratamento da questão proposta, cumpre lembrar que o art. 132 trata da responsabilidade por sucessão (disciplinada nos arts. 129 a 133 do CTN, sendo art. 129 de aplicação geral na sucessão), conforme disciplinado na Seção II do Capítulo V, Título I, do Livro II do CTN, e que se configura como responsabilidade por transferência.¹

¹ As regras acerca de responsabilidade estão dispostas no capítulo V que é subdividido em 4 seções: Disposições Geral, Responsabilidade dos Sucessores, Responsabilidade de Terceiros, Responsabilidade por Infrações. Os dispositivos referem-se, basicamente à responsabilidade por transferência, a outra modalidade de responsabilidade é por substituição (que para alguns autores tem também por base o art. 128 do CTN). Ver, e.g., COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 214-228.

2 O ARTIGO 132: LITERALIDADE E TRANSCEDÊNCIA

Eis a redação do art. 132 do 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 à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Cumprido investigar, ainda que perfunctoriamente, o alcance do dispositivo, i.e., a que operações se aplica. Primeiramente cumpre lembrar que o CTN, enquanto recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1988, foi editado como a Lei n. 5.172, de 25/10/1966. Nesta data não estava em vigor a Lei 6.404, de 1976, que trata das Sociedades Anônimas e trouxe normas mais atualizadas sobre a questão das operações empresariais, quais sejam transformação, incorporação, fusão e cisão (estes três últimos eventos que extinguem a companhia).² A legislação comercial em vigor à época da edição do CTN, em geral não tratava do evento “cisão”.³ Assim, se justificaria, pelo menos em parte, a omissão do termo “cisão” no dispositivo.

Porém, a jurisprudência se assentou no sentido de que a cisão também está abrangida pelo art. 132 do CTN, conforme se vê na decisão abaixo do STJ:

RECURSO ESPECIAL Nº 852.972

RELATOR : Min. Teori Albino Zavascki

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CISÃO DE EMPRESA. HIPÓTESE DE SUCESSÃO, NÃO PREVISTA NO ART. 132 DO CTN. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. INDÍCIOS SUFICIENTES DE FRAUDE.

1. Omissis.

2. Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modali-

dade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJe de 07/04/2008).

...

Assim, e também em virtude da posição do dispositivo no âmbito do próprio CTN, entende-se que ele se aplica a todas as transformações societárias, assim entendidas *lato sensu*, em que possa haver a figura do sucessor no sentido empresarial (o que não impede que em determinadas situações se aplique outros dispositivos do CTN que determinem a responsabilidade pessoal, mas este é outro tema).

Assentado este ponto, exsurge a questão principal do presente estudo: os atos praticados pela empresa sucedida, antes do ato sucessório, que importem o lançamento de penalidade pecuniária, ensejam a transmissão desta ao sucessor, quando o lançamento tributário de ofício ocorrer após o ato sucessório?

Veja-se que pode ser que, após o evento sucessório, a sucessora promova o pagamento dos débitos da sucedida referentes a períodos anteriores à sucessão (e aí se discutiria a aplicação ou não do art. 138 do CTN – mas esta é outra questão não discutida neste estudo, que se limita à questão decorrente do lançamento de ofício *a posteriori*).

Cumprido lembrar que em sede de legislação ordinária tributária, a responsabilidade na sucessão societária está também expressamente prevista no art. 5º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 (dispositivo reproduzido no art. 207 do RIR/99):

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

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

IV - a pessoa física sócia da pessoa jurídica extinta mediante liquidação que continuar a exploração da atividade social, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual;

V - os sócios com poderes de administração da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder à liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação.

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

² Vide Lei 6.404/1976, arts. 220 e segs.

³ E.g., o Decreto-Lei 2.627/1940, que não trazia o termo “cisão”.

- a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;
- b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;
- c) os sócios com poderes de administração da pessoa extinta, no caso do item V.

Para promover o deslinde da questão primeiramente verificar-se-á como o tema é tratado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Poder Judiciário federal.

3 A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA FEDERAL

A jurisprudência administrativa federal se forma a partir das decisões da DRJ, consolidadas pelas decisões do CARF e especialmente por suas Turmas da CSRF e do Pleno (que se manifesta por meio de súmulas).⁴

Convém analisar o tema a partir de dois aspectos, i.e., o caso em que o lançamento é feito antes do evento empresarial, e a outra situação em que o lançamento é efetivado após o evento empresarial. Os casos mais fáceis são aqueles em que o lançamento tenha corrido antes do evento empresarial. Embora o art. 132 do CTN se refira apenas a “tributo”, a jurisprudência dominante é no sentido de que se trata de tributos e seus consectários, seja multa de mora ou multa de ofício e os juros moratórios. Destaque-se que o art. 5º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e o art. 207 do RIR, quando tratam da responsabilidade dos sucessores, falam também somente em “tributo” e “imposto” respectivamente, e não em “crédito tributário” que seria, como se demonstrará, o conteúdo correto do dispositivo. Isto porque o REsp nº 923.012-MG e seus EDcl, julgado como representativo de controvérsia pacificou definitivamente esta questão, visto que também é de seguimento obrigatório pelo CARF (art. 62-A do RICARF-Anexo II), mas este tema será retomado adiante. Assim o termo “tributo” do art. 132 deve ser entendido como tributo e seus consectários, i.e., multas punitivas, multas de mora e juros. Neste sentido, ver e.g., Acórdãos nº 101-96.270, de 09/08/2007 e nº 1302-001.523, de 21/10/2014.

⁴ Os recursos extraordinários que levavam processo ao Pleno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) foram eliminados com a entrada em vigor do atual regimento interno do CARF em 2009, decorrente também da transformação dos antigos Conselhos de Contribuintes no CARF.

Restaria, portanto, verificar os casos em que o lançamento de ofício ocorre após o evento empresarial. Neste ponto a jurisprudência do CARF tem um divisor de águas que é a circunstância do evento empresarial ter-se dado ou não em âmbito de controle comum ou pertença ao mesmo grupo econômico.

Houve por um tempo discussão acerca da aplicação do art. 132, considerando sua interpretação no que concerne aos grupos econômicos ou sociedades com controle comum (há uma modificação empresarial, mas o controle nunca muda). Após um certo período de alternância, a jurisprudência se assentou e resultou na Súmula CARF nº 47 que tem a seguinte dicção:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.⁵

Verificando os acórdãos que deram origem à Súmula nº 47, constata-se que nos Acórdãos nº 106-17.143, de 05/11/2008, nº 302-38.897 de 11/09/2007 e Acórdão nº 103-23.033, de 24/05/2007, o lançamento da multa de ofício foi efetivado depois do evento societário de incorporação, e foi mantida a multa de ofício, já no Acórdão nº 103-23.509, de 26/06/2008, o lançamento da multa de ofício também foi efetivado depois do evento societário de incorporação, mas foi afastada a multa de ofício porque não se tratava do mesmo grupo econômico.

No Acórdão nº 103-23.509, de 26/06/2008 fica evidenciado que embora se admita a sucessão das penalidades, não haveria tal sucessão se não houver controle comum das empresas envolvidas, o que já refletia uma jurisprudência antiga do CC.⁶

Adianto que não concordo com esta posição. Ademais, considerando os outros acórdãos, não vislumbro a possibilidade de interpretação *a contrario sensu* da Súmula nº 47. Ou seja, ela se aplica de maneira indelével aos casos em que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico quando do evento societário, mas nas outras situações em

⁵ Os Acórdãos que ensejaram a Súmula 47 são: Acórdão nº 106-17.143, de 05/11/2008, Acórdão nº 103-23.509, de 26/06/2008, Acórdão nº 302-38.897, de 11/09/2007, Acórdão nº 101-96.270, de 09/08/2007, Acórdão nº 103-23.033, de 24/05/2007.

⁶ Ver no mesmo sentido os Ac. nº 302-38.897, de 11/09/2007 e Acórdão nº 103-23.033, de 24/05/2007, que também embasaram a Súmula CARF 47.

que esta circunstância não está presente, a jurisprudência do CARF não está consolidada, justamente porque a questão da ocorrência do lançamento antes ou depois do evento sucessório não restou ainda assentada.

Assim, não há o que se questionar, em termos de jurisprudência do CARF que, em casos de sucessão dentro do mesmo grupo econômico ou no caso de controle comum (o que, em essência, para efeito de aplicação do artigo em debate seria a mesma coisa), que há sucessão na responsabilidade pelos atos praticados antes do evento, mesmo nas multas de ofício lançadas posteriormente ao evento empresarial. Nesses casos fica claro que um mero arranjo societário interno não teria o condão de fazer desaparecer as multas de ofício.

Porém, no que tange às operações ocorridas entre sociedades independentes, com o lançamento após o evento empresarial, o tema ainda não está assentado (e.g., Acórdão nº 103-23.509, de 26/06/2008, Acórdão nº 1301-000.958, de 14/06/2012, Acórdão nº 202-19.436, de 05/11/2008, dentre outros).

Veja-se que a dúvida só pode persistir nos casos de incorporação e fusão, pois nos casos de transformação e cisão, o evento ocorre necessariamente dentro do mesmo grupo econômico (no caso de modificações empresariais mais complexas, e.g., cisão com incorporação, há se verificar qual tipo de modificação ocorreu primeiro).

A jurisprudência do CARF, mais ultimamente, vem adotando, por força do art. 62-A do RICARF-Anexo II, o que foi decidido pelo STJ, em sede de recurso repetitivo (REsp nº 923.012-MG e seus EDcl, decidido em 09/10/2010, publicado em 24/06/2010), a exemplo do Acórdão nº 1302-001.523, de 21/10/2014, que tem a seguinte ementa na parte que interessa ao presente estudo:

Acórdão nº 1302001.523

Decidido em 21/10/2014

Ementa:

...

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2010

SUCESSÃO. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SÚMULA CARF Nº 47.

A responsabilidade tributária de que trata o art. 132 do CTN não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas que, por representarem penalidade pecuniária de caráter objetivo, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. O descumprimento da obrigação principal faz com que a ela se agregue, imediatamente, a obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou “constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”, que é o caso dos autos. Decisão do STJ em sede de recursos repetitivos (art. 543C do CPC), nos Edcl no REsp nº 923.012MG. Tal conclusão se aplica, ainda com mais motivos, diante da constatação de que sucessora e sucedida pertenciam ao mesmo grupo econômico à época do evento sucessório, impondo-se a aplicação da Súmula CARF nº 47. (Itálicos e negritos no original)

Importante mencionar também o seguinte excerto do voto vencedor:

Resta desta forma evidenciado que, no caso sob exame, a obrigação tributária já existia anteriormente ao evento sucessório, e que abrangia tanto o principal (tributo devido) quanto a multa pelo descumprimento do dever de recolhê-lo aos cofres públicos. Irrelevante se os valores ainda não eram líquidos, ou, em outras palavras, se não havia ainda sido feito o lançamento do crédito tributário. A obrigação tributária já existia e foi transmitida à sucessora no momento da incorporação.

Foi exatamente como decidiu o STJ no REsp 959.3897, assim ementado (grifos constam do original): [segue a transcrição da decisão, aqui omitida]

Neste Acórdão o lançamento é posterior, mas veja-se que a menção à Súmula 47 é subsidiária, como reforço à decisão, que se baseou principalmente no REsp nº 923.012-MG.

Em resumo, se a modificação societária ocorre dentro do mesmo grupo econômico não importa se o lançamento é feito antes ou depois do evento, se o evento ocorre envolvendo entes fora do grupo empresarial, há se distinguir se o lançamento foi feito antes ou depois. Se feito antes, o CARF mantém a multa de ofício, se após, persiste a controvérsia, pois há entendimentos de que o REsp nº 923.012-MG indica que nesta situa-

ção deve ser mantida (como imediatamente citado acima), mas há também entendimentos em sentido contrário.

4 JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Já foi comentado anteriormente acerca da extensão dos termos da sucessão empresarial. Resta verificar a jurisprudência judicial em relação aos dois temas: a extensão do termo “tributo” e as diferentes situações em que o lançamento é feito antes ou depois do evento empresarial.

No que diz respeito à extensão do termo tributo, relevante transcrever o que foi decidido no REsp n. 592.007/RS, conforme abaixo:

RECURSO ESPECIAL Nº 592.007 - RS

Decidido em 16/12/2003

Relator: Min. José Delgado

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO, DÚVIDA OU FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. REDUÇÃO DA MULTA. LEI NOVA MAIS BENIGNA (10.932/97). ALCANCE DE FATOS PRETÉRITOS POR SER MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE (ART. 106, II, “C”, DO CTN). PRECEDENTES.

...

3. 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.

4. Na expressão “créditos tributários” estão incluídas as multas moratórias. A empresa, quando chamada na qualidade de sucessora tributária, é responsável pelo tributo declarado pela sucedida e não pago no vencimento, incluindo-se o valor da multa moratória.

...

[Omitidas as partes que dizem respeito a tema específico do ICMS que não dizem respeito ao tema tratado neste trabalho]

Resta claro do julgado anterior que o termo “tributo” na dicção do art. 132 do CTN engloba o principal, multas e juros. A questão foi definitivamente assentada com a superveniência do REsp nº 923.012-MG e seus EDcl. Veja-se, em especial a parte da menta dos EDcl transcrita abaixo:

EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 923.012 - MG
Decidido em 10/04/2013

Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho

EMENTA

EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1a. SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

...

4. **Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador**, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica. (Negritou-se)

...

Assim, considerando que o referido Resp foi decidido em sede de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC), entende-se que esta questão está definitivamente superada na jurisprudência judicial, e por aplicação compulsória, também na esfera administrativa federal.

Com relação à questão de ter o lançamento sido efetuado antes ou depois do evento societário, parece-me que o mesmo REsp nº 923.012-MG pôs também uma pá de cal sobre a questão, eis sua ementa no que importa:

RECURSO ESPECIAL Nº 923.012 - MG

Decidido em 09/06/2010

Relator: Ministro Luiz Fux

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, 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 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C 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).

... [Omitidas as partes seguintes que dizem respeito a tema específico do ICMS que não dizem respeito ao tema tratado neste trabalho]

Assim, entende-se que o tema também restou definitivamente assentado na jurisprudência judicial, pois veja-se que o julgado não faz distinção entre o lançamento ter sido efetuado antes ou depois do evento sucessório. Assim, de acordo com este julgado, tanto faz o lançamento ser efetuado antes ou depois do evento sucessório, a multa que for lançada é de responsabilidade do sucessor. No sentido de corroborar essa interpretação, veja-se que no REsp nº 959.389/RS, que é citado como precedente do REsp nº 923.012-MG, está a se referir a obrigação anterior e lançamento posterior à sucessão empresarial, confira-se:

RECURSO ESPECIAL Nº 959.389 - RS

Decidido em 07/05/2009

Relator: Ministro Castro Meira

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO

159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA.

1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF.

2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.

3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou “constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data”, que é o caso dos autos.

4. Recurso especial conhecido em parte e não provido. Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer em parte do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Veja-se que a Ementa do acórdão remete ao art. 129 do CTN, dispositivo de aplicação geral aos casos de responsabilidade por sucessão.

Com o devido respeito às opiniões em sentido contrário, entendo que andou bem o STJ quando assim decidiu. Isto porque uma decisão em outro sentido iria de encontro à melhor interpretação do art. 132 do CTN, conforme expomos adiante.

Ademais há que se noticiar a recentíssima aprovação (DJ-E do STJ de 15/12/2015), de Súmula do STJ, de nº 554, de seguinte teor:

Súmula nº 554: Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Cumpra-se destacar que esta Súmula, embora correta e alinhada com o que é pensamento exposto neste artigo, não deixa claro sua aplicação aos casos em que o lançamento é efetuado após o evento sucessório, porém, elucida de vez a questão semântica do termo “tributos devidos” do art. 132 do CTN, deixando claro que as multas também se incluem na sucessão, ou seja, a leitura correta do termo é “créditos tributários” (interpretação que harmoniza os conteúdos normativos dos arts. 132 e 129 do CTN).

5 CONSIDERAÇÕES ACERCA DA APLICAÇÃO DO ART. 132 DO CTN

Veja-se que no caso do grupo econômico a Súmula CARF nº 47 foi assentada no sentido de reconhecer que multa de ofício lançada antes ou depois do evento societário pode ser mantida. Assim restaria a questão quando analisada fora do âmbito de grupos econômicos ou entidades sobre controle comum.

Ha que se analisar também a incidência do art. 129 do CTN na matéria (este dispositivo foi considerado nos fundamentos do acórdão, pelo STJ, quando do julgamento do REsp nº 923.012 - MG). Veja-se o que diz o dispositivo:

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.** (Negritou-se).

A Seção a que se refere o artigo trata de responsabilidade dos sucessores, tema do art. 132. Observe-se que a primeira parte do dispositivo é de cristalina clareza quando trata dos créditos já constituídos antes dos eventos societários. E esclarece adiante que o disposto na Seção se aplica também aos créditos “constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.” A ressalva na parte final diz que as obrigações tributárias para serem sucedidas devem ter surgidas até a data do ato. Ora, conforme o CTN, em seu art. 113, § 1º, a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador. Veja-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Assim, **se o fato gerador ocorreu antes do fato sucessório, a obrigação também surgiu antes do fato sucessório**, e a sucessão tributária aplica-se também aos créditos “constituídos posteriormente aos mesmos atos”. Não há como interpretar de outra forma. Uma coisa é o surgimento da obrigação (que se dá com o fato gerador), outra coisa é constituição do crédito tributário, que se dá com o lançamento (art. 142 do CTN).

Assim, evidencia-se que, em face dos arts. 129 e 132 do CTN, tanto faz a constituição do crédito se dar antes ou depois do evento sucessório, as multas são de responsabilidade da empresa sucessora, pois se referem a obrigações tributárias anteriormente surgidas. Deflui-se também do dispositivo (art. 129) que em relação aos fatos geradores ocorridos após o ato sucessório, não há que se falar em responsabilidade, mas em sujeição passiva como contribuinte.

De lembrar que se trata de responsabilidade por transferência e conforme lembra Regina Helena Costa, citando Rubens Gomes de Souza:

Segundo o mestre, a transferência ocorre quando “a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto) entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto).”⁷ (Itálicos e aspas no original).

Observe-se que de acordo com o art. 113 do CTN a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador (seja da obrigação principal, seja da acessória), e o que faz com que seja transferida a terceiro é o vento posterior, no caso a sucessão empresarial conforme disciplinada no art. 132 do CTN.

Também em sede de interpretação sistemática, no que diz respeito à responsabilidade pela infração, deve ser considerado o art. 136 do CTN (que diz: “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 exten-

⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 215.

são dos efeitos do ato.”). Ou seja, uma vez que se constata a existência da infração (o que implica o lançamento vinculado e necessário da multa de ofício), ela se transmite ao sucessor nas situações previstas no art. 132;

Tal interpretação se deve também a que um mero ato de reorganização societária não pode ter o condão de fazer desaparecer a obrigação tributária (no caso as multas).⁸ Entende-se que este raciocínio se aplica também quando a sucessão não se dá dentro do grupo econômico ou entre empresas sob o mesmo controle. É também o sentido do art. 132 do CTN, que estatui: “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.” Ou seja, a convenção particular iria impedir que se mantivesse a sujeição passiva, já que o anterior (sucedido) foi extinto. Assim a aplicação o art. 123 CTN ao caso presente, conduzido via interpretação sistemática, é no sentido de que persiste a responsabilidade pelas multas tendo a sucessora como sujeito passivo.

Entender o contrário implica conceder anistia por meio de acordo privado, pois se exclui o crédito tributário sem previsão legal. A anistia é disciplinada nos art. 180 a 182 do CTN sendo hipótese de exclusão do crédito tributário referente a infrações, e só pode ser concedida por lei.

Ou seja, a interpretação que afasta o art. 132 nos casos de multa de ofício aplicada após a sucessão por fatos geradores ocorridos anteriormente à sucessão resulta em negativa de vigência a cinco dispositivos do CTN, quais sejam os arts. 123, 129, 132, 136 e 180. Assim, uma interpretação sistemática indica que a melhor hermenêutica é a feita pelo STJ conforme decisão transcrita acima, que mantém a multa na sucessão empresarial, disciplinada no art. 132, seja o lançamento feito antes ou depois do evento sucessório.

A doutrina em geral, por outro lado, é também no sentido de que no caso de mera transformação (e.g., transformação de Ltda em S.A.), em que há meramente mudança da roupagem da empresa, não há que discutir tal aspecto.⁹ Tam-

8 Sobre a questão dos métodos de interpretação no âmbito do Direito Tributário, ver TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 187-226.

9 E.g., COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*: 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 92.

bém no caso da cisão (que como foi visto, embora omissa no texto do CTN é entendido como sendo incluída), quando o evento corre dentro da mesma sociedade, o problema aqui discutido também não se apresenta, como bem colocou Edeli Pereira Bessa:

Na cisão com versão de patrimônio para sociedades criadas em razão do evento, quer a penalidade já esteja formalizada à época da cisão, quer não, inexistente motivo para qualquer limitação de seu alcance relativamente às sociedades criadas em razão da cisão. Como estas pertencem aos mesmos sócios da cindida, não há qualquer elemento patrimonial de terceiros a ser afetado em eventual execução do crédito tributário. Assim, a sucessão e a solidariedade alcançam, também, a responsabilidade pela parcela equivalente a multas, ainda que punitivas.¹⁰

Cumpra lembrar que há doutrinadores que entendem que a multa não se transfere porque violaria a capacidade contributiva, ou porque não pode o sucessor ser responsável por um débito que pode ultrapassar o próprio patrimônio adquirido.¹¹ Ora, esse raciocínio não me parece correto. Novamente, um acordo privado não pode fazer desaparecer a multa, o que só pode ser feito por anistia ou remissão. Trata-se de um problema de natureza privada, se o adquirente não tomou os devidos cuidados¹² ao efetuar a transação. Não lhe é permitido passar a conta para o Estado, dizendo que a multa era do outro, alegando também que a pena não passa da pessoa que praticou o ilícito (princípio aplicável Direito Penal). A cadeia de responsabilidades não para aí. Há o direito de regresso do adquirente contra o vendedor que seria o sujeito passivo original. Mas isto é um problema da esfera privada, que por ser de difícil solução e implicar cuidados dos contribuintes que transacionam as alterações empresariais, não pode simplesmente fazer desaparecer a penalidade prevista em lei, passando a conta para a sociedade. Ademais, não se pode, nestes casos, falar de responsabilidade pessoal de ente jurídico, a sujeição passiva está ligada à empresa (no conceito patrimonial) que gerou o débito tributário. Pode ocorrer de

10 BESSA, Edeli Pereira. Sucessão e Responsabilidade Tributária na Cisão. In: FERRAGUT, Maria Rita; LIMA, Marcos Vinícius Neder de. *Responsabilidade Tributária*. p. 78-96. São Paulo: Dialética, 2007. p. 95.

11 Ver, por todos, SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 529.

12 Atividade para a qual há termo técnico específico no meio empresarial: *due diligence*.

haver responsabilização pessoal, e neste caso é evidente que ela recairá sobre os gestores/diretores anteriores à sucessão, sem prejuízo da sujeição passiva da sucessora solidariamente com os sujeitos pessoalmente responsáveis, pessoas físicas que foram ex-diretores da sucedida, inclusive com multa qualificada, conforme o caso. Mas essas são outras questões que não são objeto deste trabalho.

6 CONCLUSÕES

O sistema do CTN não admite que acordos privados afastem a sujeição passiva seja como contribuinte, seja como responsável (no caso de sucessão empresarial). Admitir-se a interpretação que afasta a multa de ofício quando lançamento for efetuado após o evento societário, relativamente a fatos praticados pela sucedida, com base no art. 132, é negar sua vigência e conceder anistia por contrato privado.

Em que pesem diversos argumentos nos dois sentidos, a conclusão é que o tema evoluiu historicamente e tende se pacificar adotando a melhor interpretação, consistente no entendimento de que, para efeito de aplicação do art. 132 do CTN, o termo “tributos devidos” abrange tributos e multas, independentemente do lançamento ter sido efetivado antes ou depois do evento societário que ocasionou a sucessão.

REFERÊNCIAS

BESSA, Edeli Pereira. Sucessão e Responsabilidade Tributária na Cisão. In: FERRAGUT, Maria Rita; LIMA, Marcos Vinícius Neder de. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria e Prática das Multas Tributárias*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERRAGUT, Maria Rita; LIMA, Marcos Vinícius Neder de. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Intepretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

Article 132 of the national tax code (CTN) and the impossibility of tax amnesty by private contract

ABSTRACT

This article aims to analyze the interpretation and application of art. 132 of the National Tax Code (CTN) which deals with tax liability on corporate succession, focusing the issue of tax penalties. With this goal in mind, it verifies the semantic and interpretative aspects of the legal disposition, analyzes the administrative and judicial case law, makes considerations on the application of the law, and, finally, come up with conclusions. The conclusions are that art. 132 also applies to tax penalties, even though the assessment of the tax penalty had been made after the succession event and it is referred to a illegal conduct performed before the succession act, by the former company. Failing to accept this conclusion implies the acceptance of tax amnesty by way of a private contract.

Keywords: Art. 132 of the CTN. Tax liability. Succession. Tax amnesty.

Submissão: 31/12/2015

Aprovação: 21/05/2016