



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

A Responsabilidade Tributária na Sucessão Empresarial.

Mariana Agostini de Sequeira

Rio de Janeiro
2012

MARIANA AGOSTINI DE SEQUEIRA

A Responsabilidade Tributária na Sucessão Empresarial.

Artigo Científico apresentado à Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, como exigência para obtenção do título de Pós-Graduação.

Orientadores: Prof. Guilherme Sandoval
Prof^a Mônica Leal
Prof^a Néli Fetzner
Prof. Nelson Tavares

Rio de Janeiro
2012

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA SUCESSÃO EMPRESARIAL.

Mariana Agostini de Sequeira

Graduada pela Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. Advogada. Curso de Extensão em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas.

Resumo: A responsabilidade tributária é tema relevante por se tratar da atribuição, pela lei, de responsabilidade pelo pagamento a terceiro, que não o contribuinte. A lei erige à qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária pessoa que, embora tenha relação com o fato gerador, não o praticou e, portanto, não obteve o benefício econômico, revelador da capacidade contributiva, que a prática do fato gerador denota. Dessa forma, delimitar a extensão dessa responsabilidade é fundamental para garantia dos contribuintes.

Palavras-chaves: Tributário. Responsabilidade Tributária. Sucessão Empresarial. Cessão do Estabelecimento.

Sumário: Introdução. 1. A relação jurídico-tributária tributária. 2. A obrigação Tributária. Conceito. Elementos. Espécies. 2.1. Elemento Subjetivo da Obrigação Tributária. 2.1.1. O Contribuinte. 2.1.2. O Responsável. 2.1.3. Modalidades de Responsabilidade Tributária. 2.1.4. A Responsabilidade Tributária por sucessão. 3. A responsabilidade tributária na sucessão empresarial. 4. Análise crítica à jurisprudência. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O artigo visa à análise de questões controvertidas sobre a responsabilidade tributária na sucessão empresarial, que está prevista nos artigos 132 e 133, do Código Tributário Nacional – “CTN”.

O artigo 132, do CTN, trata da responsabilidade tributária nas hipóteses em que a pessoa jurídica originalmente integrante do pólo passivo da obrigação tributária deixa de existir, pelo

que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária é transferida para outra pessoa, que passará a integrar o pólo passivo da relação jurídico-tributária.

Já a responsabilidade tributária prevista no art. 133, do CTN, contempla o caso em que há cessão do estabelecimento empresarial, podendo a pessoa física ou jurídica que anteriormente era titular desse estabelecimento continuar ou não existindo.

Insta salientar que a responsabilidade tributária importa na imposição a um terceiro, que não está direta e pessoalmente ligado ao fato gerador, mas que será obrigado a adimplir com a prestação objeto da obrigação tributária.

Da mesma forma, faz-se uma análise crítica acerca das normas que estabelecem a responsabilidade tributária, delimitando seu âmbito de incidência e as limitações que devem observar, visto que um terceiro, que não praticou o fato gerador, e, portanto, não ostenta o signo de riqueza que a hipótese de incidência leva em conta ao eleger o fato gerador do tributo entregará ao Fisco parte de seu patrimônio, para adimplir com uma obrigação que não seria naturalmente sua.

O tema é bastante amplo, pelo que se restringe o presente artigo à responsabilidade tributária das pessoas jurídicas sucessoras quanto às multas tributárias, tendo em vista seu caráter de penalidade, tema que suscita grande controvérsia na jurisprudência.

1. A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

O ponto de partida desse artigo é breve explanação acerca da relação jurídico-tributária e do conceito de obrigação tributária, visto que o sujeito passivo, um dos elementos subjetivos da obrigação tributária, é essencial à compreensão do tema.

Como se colhe das lições de Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.¹, historicamente, já se negou à relação tributária o caráter de relação de direito, ao entender a doutrina, no passado, que a relação tributária era despida de conteúdo jurídico por se tratar de uma relação de poder, na medida em que os sujeitos de tal relação eram o Estado e o contribuinte, sendo certo que o tributo era imposto de forma coercitiva pelo Estado como expressão da sua soberania e ao contribuinte restava se submeter ao poder fiscal do Estado.

No entanto, o mesmo autor² afirma que a doutrina mais moderna é uníssona em reconhecer o caráter jurídico da relação tributária, já que o exercício da soberania do Estado em matéria tributária cinge-se à aprovação da lei que institui o tributo. Depois de editada a lei, o Estado não estará mais no exercício de sua soberania, restando apenas a lei que regula a atividade tributária do próprio Estado³, de forma que o Estado não exerce livremente o poder de tributar, devendo obediência à norma legal, razão pela qual não se pode negar o caráter jurídico dessa relação.

De fato, o poder de tributar está limitado pelo princípio da legalidade, inculcado no artigo 150, inciso I, da Constituição⁴, em observância a esse princípio a atividade tributária do Estado apenas pode ser exercida se previamente autorizada por lei e nos exatos termos que a lei autoriza.

O civilista Carlos Roberto Gonçalves⁵ define obrigação como “[...] o vínculo jurídico que confere ao credor (sujeito ativo) o direito de exigir do devedor (sujeito passivo) o cumprimento de determinada prestação.”

¹ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio da. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 277.

² Ibid, p. 277-278.

³ MORAES, Bernardo Ribeiro de, apud ROSA JÚNIOR, ibid., p. 278.

⁴ Artigo 150, I, da CRFB/88: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. V. II. Teoria Geral das Obrigações 6. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 21.

Assim, o vínculo jurídico obrigacional comporta o elemento pessoal que compreende o sujeito ativo ou credor, o sujeito passivo ou devedor; o objeto, que é a prestação a que faz jus o credor podendo exigí-la compulsoriamente do devedor, que tem o dever jurídico de cumprir; e uma *causa* que fundamenta essa relação, qual seja: o contrato ou a lei.

Com base no conceito de relação obrigacional é fácil perceber a que a relação jurídico-tributária reveste-se de natureza obrigacional, ainda que com algumas peculiaridades.

Com efeito, ao se analisar a relação jurídico-tributária é possível vislumbrar nela todos os elementos de uma relação obrigacional. Senão vejamos: o sujeito ativo, que é o Estado, tem o direito de exigir do sujeito passivo, contribuinte ou responsável, o tributo, que é a prestação, o objeto da relação, o qual tem necessariamente que ser criado por lei, causa que fundamenta a obrigação, em decorrência do princípio da legalidade, com sede no art. 150, I, da Constituição e no art. 97, do CTN.

Segundo Luiz Emidgyo F. da Rosa Jr.⁶ a relação jurídico-tributária é uma relação de natureza obrigacional e pessoal, caracterizado-se como relação jurídica de direito público, subjetiva e *ex lege*.

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres⁷, que afirma que “a obrigação tributária principal é o vínculo jurídico que une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno do pagamento de um tributo.”

Assente o caráter obrigacional da relação jurídica tributária, passa-se à análise do conceito e dos elementos de obrigação tributária.

⁶ ROSA JUNIOR. op. cit. p. 278-282

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15. ed., atual. até 31.12.2007. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 236

2. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONCEITO. ELEMENTOS. ESPÉCIES.

De forma bastante sintética pode-se definir obrigação tributária, nas palavras de Luiz Emidgyo F. da Rosa Jr.⁸, como “[...] o vínculo jurídico pelo qual o Estado, com base na legislação tributária, pode exigir do sujeito passivo uma prestação tributária positiva ou negativa.”

Dessa definição decorre que a obrigação tributária apresenta elementos subjetivos e objetivos.

Os elementos subjetivos são o sujeito ativo, que é a pessoa jurídica de direito público com competência para instituição do tributo, conforme o artigo 119, do CTN e o sujeito passivo, a pessoa obrigada, por lei, ao adimplemento da prestação tributária, que pode ser de duas espécies, contribuinte ou responsável, na forma do artigo 121, do CTN, que se analisará mais detidamente adiante.

Os elementos objetivos são a causa, que se tratando de obrigação tributária principal é a lei em sentido formal, por força do princípio da legalidade (artigo 150, I, da CRFB/88 e artigo 97, I e III, do CTN) e tratando-se de obrigação tributária acessória é apenas a legislação tributária (lei ou ato normativo infralegal) e, por fim, o objeto que se traduz no cumprimento de uma prestação positiva ou negativa imposta pela legislação tributária.

O legislador distinguiu duas modalidades de obrigação tributária: a principal e a acessória, a primeira traduz-se em obrigação de caráter pecuniário, enquanto a segunda constitui

⁸ ROSA JÚNIOR. op. cit., p. 282

obrigação de fazer ou não fazer algo em benefício da administração tributaria, conforme o art. 113⁹, do CTN.

Conforme se depreende dos conceitos legais acima referidos, a relação tributária principal sempre terá por objeto uma obrigação de pagar, que pode se traduzir em tributo, a obrigação tributária por natureza ou em penalidade pecuniária. Já a obrigação acessória traduz uma obrigação de fazer ou não fazer, cujo inadimplemento importa na sua conversão em obrigação de pagar a penalidade pecuniária que será imposta ao sujeito passivo pelo desrespeito à legislação tributaria, passando, portanto, a ser obrigação tributária principal.

2.1. O ELEMENTO SUBJETIVO DA OBRIGAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA.

Os elementos subjetivos da obrigação tributária, conforme visto, são o sujeito ativo e o sujeito passivo. O sujeito ativo é definido no artigo 119¹⁰, do CTN, por outro lado, o Código não dá uma definição genérica de sujeito passivo da obrigação tributária, mas apenas refere-se ao sujeito passivo nos artigos 121 e 122¹¹, conforme a espécie de obrigação tributária que lhe é imposto.

Em linhas gerais define a doutrina o sujeito passivo da obrigação tributária como a pessoa física ou jurídica que integra a relação jurídico-tributária numa posição de sujeição,

⁹ “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 credito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.”

¹⁰ Art. 119, do CTN O sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”

¹¹Art. 121, CTN: “Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.” Art. 122, do CTN: “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.”

devendo efetuar o pagamento do tributo ou da penalidade ou cumprir a obrigação de fazer ou não fazer que lhe é imposta, consoante se esteja perante uma obrigação tributária principal ou uma obrigação tributária acessória, respectivamente.

Na dicção de Ricardo Lobo Torres¹² “sujeito passivo é a pessoa obrigada a pagar o tributo e a penalidade ou a praticar os deveres instrumentais para garantia do crédito. Deve ser explicitamente indicado na lei que define o fato gerador.”

Dessa forma, o sujeito passivo da obrigação tributária deve ser definido em lei, assim entendida como lei em sentido formal, quando se está perante uma obrigação tributária principal, exigência essa que encontra previsão expressa no disposto no artigo 97, III, do CTN, sendo, portanto, elemento da obrigação tributária jungido ao princípio da legalidade, estabelecido no artigo 150, I, do Constituição.

A Constituição, a seu turno, não indicou o sujeito passivo dos tributos nela definidos, apenas delineou a materialidade de cada espécie tributária, bem como os elementos objetivos do fato gerador ao tratar da repartição de competências.

Assim, a definição do sujeito passivo da obrigação tributária é matéria afeta ao legislador infraconstitucional, devendo ser fixada em lei complementar, quando se tratar de contribuinte de impostos (artigo 146, III, “a”, da Constituição), sendo dado ao legislador ordinário definir o sujeito passivo nas demais espécies tributárias.

O conceito que interessa ao presente artigo é o de sujeito passivo da obrigação tributária principal, pelo que apenas essa figura será objeto de análise.

Conforme se depreende do disposto no artigo 121, do CTN, sujeito passivo da obrigação tributária principal é gênero que comporta duas espécies: contribuinte e responsável. Tanto o

¹² TORRES. op. cit., p. 256.

contribuinte quanto o responsável estão obrigados a entregar aos cofres públicos uma soma em dinheiro, já que estamos tratando de obrigação tributária principal, que é a que nos interessa.

Destarte, conforme leciona Luciano Amaro¹³, “[...] a identificação do *sujeito passivo da obrigação tributária* (gênero), depende apenas de se verificar quem é a *pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação*, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador.” (grifos no texto original).

O sujeito passivo da obrigação tributária principal mantém um liame, um vínculo, com o fato gerador da obrigação tributária, a natureza dessa relação irá diferenciar o contribuinte do responsável tributário. Se essa relação for pessoal e direta o sujeito passivo será contribuinte, se não o for será responsável, indicado expressamente pela lei.

2.1.1. O CONTRIBUNTE

Segundo Luciano Amaro¹⁴ o contribuinte pode ser definido como “[...] a *pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária principal* (grifos no original)”. Entretanto, o próprio autor critica essa definição por não ser de rigor técnico. Afirma que “essa noção não é precisa, porquanto o fato gerador muitas vezes não corresponde a um *ato* do contribuinte, mas sim a uma *situação* não qual se encontra (ou com a qual se relaciona) o contribuinte” (destaques do autor).

Não obstante essa crítica, a doutrina identifica o contribuinte como a pessoa que realiza o fato gerador do tributo, daí que será identificável, em regra, pela simples descrição do fato

¹³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed., rev. 2008. São Paulo Janeiro: Saraiva, 2008, p. 298.

¹⁴ *Ibid.*, p. 299

gerador, prossegue o autor¹⁵ afirmando que “dado o fato ele é atribuído a alguém, que o tenha ‘realizado’ ou ‘praticado’. Essa pessoa, via de regra, é o *contribuinte*.” E é precisamente nessa relação entre o fato e seu autor que repousa a relação pessoal e direta a que o Código Tributário Nacional alude.

A partir dessa definição de contribuinte como a pessoa que realiza o fato gerador tributário, é que Luiz Emydio da Rosa Junior¹⁶ conclui que:

Assim, contribuinte é *sujeito passivo direto*, sua responsabilidade é originária, e existe uma relação de identidade entre a pessoa que, nos termos da lei, deve pagar o tributo e a que participa diretamente do fato gerador, dele se beneficiando economicamente. A relação entre o contribuinte e a situação que caracteriza o fato gerador tem natureza econômica, porque o CTN adotou um critério econômico: cobrar de quem auferiu vantagem econômica da ocorrência do fato gerador, desprezando os critérios territorial e de cidadania. Não se esqueça de que o fato gerador é um fenômeno com relevo no mundo jurídico e serve de índice, de medida, da capacidade contributiva do cidadão. (destaques no original).

2.1.2 O RESPONSÁVEL

O responsável tributário é definido por exclusão, ou seja, é aquela pessoa física ou jurídica que a norma coloca no pólo passivo da obrigação tributária, mas que não mantém uma relação pessoal e direta com o fato gerador, eis que não o realiza.

Dessa forma, Luiz Emydio da Rosa Junior¹⁷ leciona que:

[...] não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é *sujeito passivo indireto*, sendo sua responsabilidade derivada por decorrer de lei e não de relação de natureza econômica com o fato gerador. A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador visando a facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos. (grifos no original)

¹⁵ Ibid., p. 299

¹⁶ ROSA JUNIOR. op. cit. p. 303

¹⁷ Ibid., p. 303

Na sujeição passiva indireta há um terceiro eleito, pela lei, como devedor da obrigação tributária.

Luciano Amaro¹⁸ ensina que:

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma *modificação subjetiva no pólo passivo da obrigação*, na posição de que, naturalmente seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou ao seu lado), desde o momento da ocorrência do fato gerador ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo). [...] (grifos do original).

A eleição de um terceiro responsável pela obrigação tributária pode decorrer da conveniência ou da necessidade. Por vezes, a única forma de tornar eficaz a incidência do tributo é a instituição de um responsável, sendo a responsabilidade tributária aí instituída pela necessidade. Luciano Amaro¹⁹ dá o exemplo do imposto de renda incidente sobre os rendimentos de não residentes no Brasil, cuja tributação apenas é viável se a lei eleger um terceiro (fonte pagadora) como sujeito passivo (na condição de responsável). Outras vezes, a eleição do responsável se justifica por razões de conveniência, para simplificar a fiscalização ou a arrecadação ou garantir sua eficácia, é o que ocorre quando se impõe que a fonte pagadora retenha o imposto de renda de seus funcionários, ou o ISS dos prestadores de serviços, ou, ainda, quando no ICMS se estabelece a substituição tributária para frente, tornando mais simples a fiscalização, que passa a ser restrita a um número menor de sujeitos passivos.

Insta salientar que a lei não pode atribuir responsabilidade tributária de forma arbitrária, a qualquer terceiro que não tenha relação com o fato gerador do tributo, devendo o responsável

¹⁸ AMARO. op. cit., p. 303.

¹⁹ Ibid, p. 298.

manter algum tipo de vínculo com o fato gerador do tributo. É o que decorre do disposto no artigo 128²⁰, do CTN, que limita o a norma do artigo 121, II.

Conforme se vê, o responsável tributário não pode ser totalmente estranho ao fato gerador do tributo, devendo manter relação, ainda que indireta, com o fato gerador ou com o contribuinte, para que a norma possa legitimamente lhe atribuir responsabilidade tributária.

Ademais, não é qualquer liame entre o terceiro e o fato gerador que permite a sua eleição como responsável tributário, esse vínculo há de ser tal que permita que pague o imposto sem onerar seu próprio patrimônio, pois não foi ele quem praticou o fato gerador e, portanto, não é ele quem ostenta capacidade contributiva.

Das lições de Luciano Amaro²¹, colhe-se esse entendimento, *in verbis*:

Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se a essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria o elegível como contribuinte.

Por vezes, embora colocado o responsável tributário no pólo passivo da obrigação, o legislador mantém a responsabilidade subsidiária do contribuinte, na eventualidade do responsável não recolher o tributo ou efetuar o pagamento a menor, conforme disposto no artigo 128, do CTN.

Cumprir destacar que, muito embora o artigo 128, do CTN, não preveja a situação inversa, ou seja, do responsável vir a responder subsidiariamente nos casos em que o contribuinte não paga ou faz o pagamento parcial do tributo, essa possibilidade está implícita em referido

²⁰ “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

²¹ Ibid., p. 312-313.

dispositivo legal, pois quem pode o mais, pode o menos, o que significa que se o legislador está autorizado a deslocar integralmente a responsabilidade pelo pagamento do tributo para o terceiro, pode imputar-lhe tal responsabilidade de forma supletiva, o que de fato ocorre em diversos dispositivos legais.

Importa trazer à colação a distinção entre contribuinte e responsável traçada por Ricardo Lobo Torres²², *in verbis*:

As diferenças fundamentais entre contribuinte e responsável são as seguintes: a) o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição de seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*), sem o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; b) a posição do contribuinte surge com a realização do fato gerador da obrigação tributária; a do responsável, com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (*Haftungstatbestand*).

2.1.3. AS MODALIDADES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Ao tratar da responsabilidade tributária, impõe-se citar as técnicas utilizadas para tal atribuição. Tradicionalmente Rubens Gomes de Sousa, citado por toda doutrina, antes mesmo do advento do Código Tributário Nacional, identificava duas modalidades básicas de atribuição de responsabilidade a terceiro: por substituição e por transferência.

Essa classificação da responsabilidade tributária indireta leva em conta o momento em que o terceiro passa a ocupar o pólo passivo da obrigação tributária principal. Na transferência a posição de um devedor, originalmente ocupada por um contribuinte ou por outro responsável, é deslocada para outra pessoa em virtude de um evento eleito pelo legislador. Já na substituição o pólo passivo da obrigação tributária é desde o seu surgimento ocupado por esse terceiro.

²² TORRES. op. cit., p. 256.

O mencionado autor subdivide a sujeição passiva indireta por transferência em três modalidades, a solidariedade, a sucessão e a responsabilidade.

No Código Tributário Nacional, entretanto, a responsabilidade veio a ser empregada para designar genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta, que abrangeria, naquela classificação doutrinária, os casos de substituição e os de transferência, pelo que a classificação de Rubens Gomes de Souza não foi adotada pelo Código.

Note-se que para o presente trabalho apresenta especial relevo a sujeição passiva indireta por transferência, na modalidade sucessão, pois a responsabilidade tributária na sucessão empresarial, objeto desse artigo, enquadra-se nessa modalidade, conforme se analisará mais detidamente adiante.

A sujeição passiva indireta por transferência na modalidade sucessão pode ser definida como aquela hipótese em que um terceiro é colocado no pólo passivo da obrigação tributária, quando a pessoa originalmente obrigada deixa de existir, ou porque extinta, quando se tratar de pessoa jurídica, ou no caso de falecimento da pessoa física, vindo, seus sucessores, a ocupar o pólo passivo da relação jurídico-tributária, na forma estabelecida em lei.

Os artigos 130 a 134, do CTN tratam da responsabilidade por transferência, na modalidade sucessão, ocupando-se em seus artigos 132 e 133 da sucessão empresarial.

2.1.4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO

O Código Tributário Nacional trata da responsabilidade tributária por sucessão no Título II, Capítulo V, Seção II, “Responsabilidade dos Sucessores”, que vai do artigo 129 ao artigo 133.

O artigo 129²³, do CTN traz norma geral sobre o tema, de acordo com o qual a responsabilidade tributária por sucessão surge desde que o fato gerador tenha sido praticado pelo sucedido, até a data da ocorrência do evento que importa na sucessão, independentemente ter sido ou não constituído o crédito tributário pelo lançamento.

Luciano Amaro²⁴ tece os seguintes comentários a respeito dessa norma, que no entendimento do autor seria desnecessária:

A sucessão dá-se no plano da obrigação tributária, por modificação subjetiva passiva. Assim, o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Se se trata de obrigação cujo cumprimento independe de providencia do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la, nos termos da lei. Se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta essa providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que faria o sucedido.

A responsabilidade tributária por sucessão para as pessoas jurídicas de direito privado e dos empresários individuais vem tratada nos artigos 132 e 133, do Código, que é o nosso objeto de estudo.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA SUCESSÃO EMPRESARIAL (ART. 132, DO CTN).

²³ Art. 129, CTN: “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.”

²⁴ AMARO. op. cit., p. 320.

O art. 132²⁵, do CTN trata da responsabilidade tributária na sucessão empresarial, cujo *caput* contempla três fenômenos societários distintos: a fusão a incorporação e a transformação, que encontram definição na Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e no Código Civil.

A transformação²⁶ é a operação pela qual uma determinada pessoa jurídica, sem que se dissolva ou extinga, transmuda o tipo societário pelo qual foi constituída para outro. Desse conceito decorre que essa operação não configura hipótese de efetiva responsabilidade tributária por sucessão, porquanto a pessoa jurídica que, é o sujeito passivo da obrigação tributária, não deixa de existir, mas apenas se transmuda de um tipo societário para outro.

Por óbvio, a alteração do tipo societário pelo qual a pessoa jurídica está constituída não influi na sua responsabilidade tributária, continuando, pois, responsável pelos débitos anteriores, quer se trate de débito decorrente de tributo, quer se trate de débito referente a penalidades e, quanto a essas últimas, tanto será responsável se incidentes pelo não pagamento do tributo, ou seja, multas moratórias e multas aplicadas de ofício, quanto se aplicadas pelo descumprimento da obrigação tributária acessória.

Nesse fenômeno societário ocorre que a pessoa jurídica originalmente constituída sob determinada forma prevista na legislação empresarial, por exemplo, sociedade de responsabilidade limitada, altera essa forma, por exemplo, sociedade anônima, mantendo sua existência e, portanto, todas as suas obrigações anteriores, inclusive, fiscais.

²⁵ “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.”

²⁶ O artigo 220 da LSA estabelece que “a transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro.” No mesmo sentido veja-se o artigo 1.113, do Código Civil “o ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Conclui-se, portanto, que há uma impropriedade da norma ao mencionar a responsabilidade fiscal por sucessão na transformação, pois aqui não há extinção da pessoa jurídica e, portanto, não há transferência da responsabilidade tributária. Esse entendimento é pacífico na doutrina, cite-se, por todos Luiz Emydio da Rosa Junior²⁷.

Já nos outros dois fenômenos tratados no dispositivo legal em apreço há verdadeira sucessão empresarial, o que suscita controvérsias quanto à exata medida dessa responsabilidade.

Na fusão²⁸, duas ou mais pessoas jurídicas se unem, vertendo todo seu patrimônio para constituírem uma nova sociedade.

A incorporação²⁹, por sua vez, é o ato pelo qual uma ou mais pessoas jurídicas pré-existentes, vertem a totalidade de seu patrimônio à outra, que absorve o patrimônio da sociedade incorporada, aumentando seu patrimônio líquido e seu capital social.

A primeira questão que se coloca é saber se a pessoa jurídica que se constitui pela fusão e a sociedade incorporadora respondem por todas as obrigações tributárias das pessoas jurídicas fusionadas e incorporadas.

O artigo 132 do CTN, antes transcrito, atribui responsabilidade tributária apenas quanto aos tributos devidos até a data do ato de fusão e incorporação pela pessoa jurídica incorporada ou fusionada. Como se vê a norma não fala em obrigação tributária, mas em tributo.

²⁷ ROSA JÚNIOR. op. cit. p. 326. verbis: O art. 132 alude, impropriamente, a operação societária de transformação, porque não é o caso de extinção e nem de sucessão de pessoa jurídica. A sociedade muda apenas sua veste legal, passando, por exemplo, de sociedade limitada para sociedade anônima.”

²⁸ O artigo 228, da LSA define a fusão da seguinte forma: “a fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.” O artigo 1.119, do Código Civil traz a seguinte definição “a fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.” Como se vê, na fusão há a extinção de duas ou mais sociedades, cujos patrimônios serão destinados à formação de uma nova pessoa jurídica.

²⁹ A incorporação é conceituada no artigo 227, da Lei n. 6.404/76, verbis: “a incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.” O Código Civil traz o conceito em seu artigo 1.116, verbis: “na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.”

O conceito legal de tributo vem descrito no artigo 3º³⁰, do CTN, e é em torno desse conceito que toda a disciplina do Direito Tributário se estrutura. Desse conceito legal ressalta que o tributo é obrigação compulsória consistente em pecúnia ou que possa ser assim exprimida e que não constitua sanção de ato ilícito.

Dessa forma, as multas aplicáveis pelo não pagamento tempestivo dos tributos ou pelo não cumprimento de obrigações tributárias acessórias não se enquadram no conceito legal de tributo, pois constituem sanção por ato ilícito.

A responsabilidade tributária, como visto, depende de expressa previsão legal, não se presumindo, consoante o disposto no artigo 128, do CTN, pelo que não pode se dar interpretação extensiva à norma que atribui responsabilidade tributária para abarcar débitos que não estão no âmbito da previsão expressa da norma.

Ademais, as multas tributárias por se revestirem de caráter de penalidade estão sujeitas ao princípio da pessoalidade das penas, razão pela qual não podem ultrapassar a pessoa do infrator, que, no caso da sucessão empresarial são as sociedades fusionadas ou incorporadas.

Outro argumento que reforça a ideia de não responderem pelas penalidades as incorporadoras e as pessoas jurídicas derivadas da fusão é o fato de que quando a lei transfere ao sucessor a responsabilidade tributária por todas as obrigações tributárias ela faz menção expressa ao “crédito tributário”, que compreende o valor do tributo, dos juros e multa, como se vê, por exemplo, dos nos artigos 128, 129 e 135, do Código Tributário Nacional.

Importa, ainda, ter presente que a imposição de multas tributárias está adstrita ao princípio da legalidade e da tipicidade, como de resto qualquer penalidade, esses princípios são instrumentos de salvaguarda das liberdades individuais, não podendo o operador do direito dar

³⁰ Art. 3º, 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.”

interpretação extensiva à norma que disponha sobre aplicação de penalidade, ainda que se trate de pena pecuniária.

Assim, em que pese vozes em contrário, entende-se que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo legal em tela é que o mesmo se aplica apenas aos tributos, acrescido da correção monetária e dos respectivos juros, que são o consectário da mora.

As multas, quer se trate de multa moratória quer se trate de multa de lançamento de ofício, revestem o caráter de penalidade, conforme entendimento firmado pelo C. Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 79.625/SP, de cujo voto do Relator, Ministro Cordeiro Guerra se extrai os seguintes excertos:

[...] a partir da vigência do Código Tributário Nacional, não obstante o disposto no seu art. 184 e 134, § único, toda multa fiscal é punitiva, e, conseqüentemente, inexigível na falência.

De fato, não disciplina o CTN as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias, apenas exige a sua legalidade, artigo 97, V.

(...)

A multa moratória visa corrigir os danos decorrentes da impontualidade, e não sancionar o inadimplemento. Purgada a mora pela correção monetária e os juros, a sanção fiscal tem, a meu ver, o caráter de pena administrativa.

Assim, revestindo a multa tributária, inclusive a moratória, natureza jurídica de penalidade administrativa, conclui-se que, como regra, essa não pode ultrapassar a pessoa do infrator, que é a sociedade extinta pela fusão ou pela incorporação, eis que o legislador não prevê expressamente a responsabilidade da sociedade que absorve o patrimônio da sociedade incorporada ou fusionada pela multa.

A corroborar esse entendimento, veja-se as lições de Maria Teresa Martínez López³¹:

³¹ López, Maria Teresa Martínez, in NÉDER, Marcos Vinícius e FARRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 67-68.

Em se tratando de imposição de multa, imprescindível a obediência ao princípio da legalidade e o da tipicidade, que se completam como instrumento de defesa da liberdade humana. Onde o legislador não faz referência, não cabe ao interprete fazê-lo. Pelo princípio da legalidade, o jurista obriga-se a pensar os problemas a partir da lei, mas nunca contra ela.

Feitas as considerações acima, pode-se dizer que, como regra geral a denominação 'tributo' inserida no art. 132 do CTN não é extensiva à multa, quer da obrigação principal, quer da acessória como se verá mais adiante.

A autora³² mencionada divide a responsabilidade tributária do sucessor em três momentos, a saber: (i) créditos tributários constituídos definitivamente, quando da fusão ou incorporação; (ii) créditos tributários em curso de constituição, na data da fusão ou incorporação e; (iii) créditos tributários constituídos após a sucessão, mas cujos fatos geradores ocorreram antes da operação de fusão ou incorporação.

Dependendo da fase de constituição em que se encontra o crédito tributário haveria a transferência da penalidade para o sucessor ou não.

Importa ter presente que para que haja sucessão o fato gerador da obrigação tributária deve ter ocorrido antes do ato de fusão ou incorporação.

Tratando-se de crédito tributário constituído antes da operação de fusão ou incorporação haveria a transferência da responsabilidade por esse débito para a incorporadora ou para a sociedade que absorve o patrimônio das sociedades fundidas.

Na segunda hipótese, ou seja, os créditos tributários em vias de constituição, que são aqueles que, embora não definitivamente constituído estão sendo apurados, já tendo se iniciado algum ato tendente ao lançamento, há que se distinguir, segundo a autora³³, se o débito posteriormente constituído encontrava-se ou não declarado.

³² Ibid., p. 68.

³³ Ibid., p. 69

Tratando-se de imposto sujeito a lançamento por homologação³⁴, a autora³⁵ anota que, o STJ tem entendido que, como a declaração importa em confissão de dívida, estando o débito declarado, quando iniciada a fiscalização, antes da operação de fusão ou incorporação, o mesmo já integraria o patrimônio da sociedade incorporada ou fusionada, pelo que a sucessora responderia não só pelo débito fiscal, mas também pela multa aplicada.

Já se tratando de débito posteriormente constituído, mas que não fora declarado pela sucedida não há responsabilidade da sucessora pela multa, mesmo que o procedimento fiscalizatório tenha sido iniciado antes do ato de fusão ou incorporação.³⁶

Por fim, o último momento destacado pela autora³⁷ são os créditos tributários constituídos após a fiscalização, que não estavam sendo fiscalizados no momento da operação de fusão ou incorporação, que segue a mesma lógica dos débitos em vias de constituição, se declarados integram o patrimônio da sucedida e, portanto, a sucessora responde pela multa de mora, se não declarados, não há responsabilidade da sucessora pela multa de mora.

Esse entendimento de que a responsabilidade da sucessora pela multa de mora dos impostos devidos pela sucedida estaria ligado a estar ou não o crédito tributário constituído ou declarado, tem um fundamento eminentemente econômico, ou seja, como o débito seria conhecido integraria o patrimônio da sucedida no momento em que a operação se ocorre não

³⁴ O art. 150, do CTN, define os impostos sujeitos a lançamento por homologação da seguinte forma: “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.” Como se vê dessa definição legal, os referidos tributos dispensam um ato prévio de lançamento do tributo para a constituição do crédito tributário, devendo o sujeito passivo apurar e declarar o tributo e antecipar o pagamento, que fica sujeito a posterior exame e homologação da autoridade fiscal. O STJ firmou entendimento de que a declaração do tributo pelo contribuinte dispensa o ato de lançamento, conforme enunciado da Súmula 436, segundo o qual “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

³⁵ Ibid., p. 69.

³⁶ Ibid., p.69

³⁷ Ibid., p. 70

haveria sacrifício patrimonial da sucessora ao arcar com a multa, que teria sido considerada na avaliação do patrimônio vertido.³⁸

Entretanto, esse entendimento não é pacífico. Há quem defenda que a responsabilidade tributária na sucessão empresarial abrange, igualmente, as multas moratórias e as multas de ofício, independentemente de estar ou não constituído o crédito ou de estar ou não declarado o débito, ao argumento de que o artigo 132 do CTN deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 129, de referido diploma legal, que se menciona especificamente “crédito tributário”.^{39,40}

Há, ainda, um entendimento intermediário, de acordo com o qual as sociedades resultantes de fusão e as incorporadoras respondem pelas multas tributárias desde que as operações de fusão e incorporação sejam realizadas entre empresas do mesmo grupo econômico.

³⁸ No mesmo sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 701. *verbis*:

[...] Na 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.), entendemos que não há cogitar do assunto. Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexistente 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. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o "sucessor" - um subrogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades adquiridas, divididas, incorporadas, fusionadas ou transformadas - naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive as multas. Aqui comparece ainda uma razão de política fiscal. Se as multas não fossem transferíveis em casos que tais, seria muito fácil apagar multas pelo simples subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização das "formas" de Direito societário, seriam elididas as sanções fiscais garantidoras do cumprimento dos deveres tributários, o principal e os instrumentais. Ora, o Direito Tributário, na espécie, encontra escora no axioma *societas distat a singulis*, preferindo ao 'formalismo jurídico'. Importa-lhe mais conferir o ativo e o passivo da pessoa sucedida para verificar se entre as contas de débito existem multas fiscais passíveis de serem assumidas pelos 'sucessores'. Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa). Insistimos em que nossas razões são axiológicas. É dizer, fundam-se em valores que julgamos superiores aos do Fisco em tema de penalidades. Nada têm a ver com as teorias objetivistas ou subjetivistas do ilícito fiscal.

Não faz sentido apurar-se uma infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica formal e institucionalmente diversa da que praticou a infração sob a direção de outras pessoas naturais. Essa regra só não deve prevalecer nas hipóteses de sucessão por alteração do tipo societário (aqui muda apenas a 'roupa' societária). Afinal, para ocorrer a sucessão empresarial, os Fiscos são consultados, e são exigidas dezenas de certidões negativas.

³⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 94/95.

4. ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA

Atualmente, o entendimento pacificado no C. Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, a sucessora responde pelas multas tributárias se já contabilizadas no passivo da sociedade sucedida, conforme as ementas a seguir transcritas:

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 1111156/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)

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)

(...)

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.⁴¹

TRIBUTÁRIO. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. PRECEDENTES.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Sessão. Resp 923.012/MG. Relator: Ministro Luiz Fux.

Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200700314980&dt_publicacao=24/06/2010> Acessado em 10/12/2012.

1. Recurso Especial interposto contra v. Acórdão segundo o qual não se aplicam os arts. 132 e 133, do CTN, tendo em vista que multa não é tributo, e, mesmo que se admita que multa moratória seja ressalvada desta inteligência, o que vem sendo admitido pelo STJ, in casu trata-se de multa exclusivamente punitiva, uma vez que constitui sanção pela não apresentação do livro diário geral.
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. Portanto, é devida a multa, sem se fazer distinção se é de caráter moratório ou punitivo, visto ser ela imposição decorrente do não pagamento do tributo na época do vencimento.
3. Na expressão "créditos tributários" estão incluídas as multas moratórias.
4. 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.
5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior e do colendo STF.
6. Recurso provido.⁴²

RECURSO ESPECIAL. MULTA TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO DE EMPRESAS. RESPONSABILIDADE. OCORRÊNCIA. DECADÊNCIA. TEMA NÃO ANALISADO. RETORNO DOS AUTOS.

1. A empresa recorrida interpôs agravo de instrumento com a finalidade de suspender a exigibilidade dos autos de infração lavrados contra a empresa a qual sucedeu. Alegou a ausência de responsabilidade pelo pagamento das multas e, também, decadência dos referidos créditos. O Tribunal a quo acolheu o primeiro argumento, julgando prejudicado o segundo.
2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas também se refere às multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor.
3. Nada obstante os arts. 132 e 133 apenas refiram-se aos tributos devidos pelo sucedido, o art. 129 dispõe que o disposto na Seção II do Código Tributário Nacional aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição, compreendendo o crédito tributário não apenas as dívidas decorrentes de tributos, mas também de penalidades pecuniárias (art. 139 c/c § 1º do art. 113 do CTN).
4. Tendo em vista que a alegação de decadência não foi analisada em razão do acolhimento da não-responsabilidade tributária da empresa recorrida, determina-se o retorno do autos para que seja analisado o fundamento tido por prejudicado.
5. Recurso especial provido em parte.⁴³

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Resp 432.049/SC. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200200499482&dt_publicacao=23/09/2002> Acessado em 10/12/2012.

⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Resp 1.017.186/SC. Relator: Ministro CASTRO MEIRA. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaelectronica/ita.asp?registro=200703039743&dt_publicacao=27/03/2008> Acessado em 10/12/2012.

Não obstante, o entendimento pacificado no C. Superior Tribunal de Justiça, acima referido, por ocasião do julgamento sob o regime de recurso repetitivo no RESP 923.012/MG, corroborado pela doutrina majoritária, melhor se coaduna com o princípio da legalidade e da pessoalidade das penas o entendimento segundo o qual apenas se transfere ao sucessor a responsabilidade pelos tributos, conforme disposição expressa do artigo 132, do CTN.

Aliás, esse entendimento já foi adotado na jurisprudência pátria, inclusive do C. Supremo Tribunal Federal, conforme julgados abaixo colacionados:

Multa. Tributo e multa não se confundem, eis que esta rem 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 138 do CTN. Recurso extraordinário conhecido e provido para restabelecer a decisão de primeiro grau.⁴⁴

1. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, ART-133. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SUSTENTA O ENTENDIMENTO DE QUE O SUCESSOR E RESPONSÁVEL PELOS TRIBUTOS PERTINENTES AO FUNDO OU ESTABELECIMENTO ADQUIRIDO, NÃO, POREM, PELA MULTA QUE, MESMO DE NATUREZA TRIBUTARIA, TEM O CARÁTER PUNITIVO. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DO FISCO PAULISTANO A QUE O STF NEGA CONHECIMENTO PARA MANTER O ACÓRDÃO LOCAL QUE JULGOU INEXIGIVEL DO SUCESSOR A MULTA PUNITIVA.⁴⁵

O que se observa na jurisprudência atual é que, com fundamento em uma suposta justiça fiscal, se amplia o âmbito de incidência da norma, utilizando-se de um argumento unicamente econômico – estar o débito referente à multa contabilizado no passivo da sociedade que será extinta – para atender a interesses meramente arrecadatários, descuidando-se do argumento

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário 90.834/MG. Relator Ministro DJACI FALCÃO. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2890834%2E+OU+90834%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acessado em 10/12/2012.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário 82.754/SP. Relator Ministro ANTONIO NEDER Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=177840>> Acessado em 10/12/2012.

jurídico que legitima justamente o entendimento contrário, ou seja, o afastamento da responsabilidade do sucessor pelas penalidades diante da previsão legal.

Note-se que o fundamento de justiça fiscal - o sujeito passivo facilmente se livraria do pagamento das penalidades com manobras societárias – também falece de argumento jurídico.

De fato, a legislação tributária conta com mecanismos para combater as fraudes, simulações e abusos de forma, praticados pelos sujeitos passivos com exclusivo intuito de escapar do pagamento das exações, quer se tratem de tributos, quer se tratem de penalidades, tais como as normas antielisivas (art. 116, parágrafo único, art. 118, do CTN), bem como a norma que atribui responsabilidade pessoal aos sócios, administradores, prepostos, dentre outros pelos atos praticados com violação à lei, ao contrato ou aos estatutos social ou praticados com excesso de poderes (art. 135, CTN).

Insta salientar que o referido artigo 135 fala expressamente em crédito tributário, o que engloba os tributos, juros, correção monetária as multas e demais penalidades.

Assim, o Fisco dispõe de mecanismos legalmente previstos e adequados a evitar que, mediante a utilização dessas operações societárias, o sujeito passivo se exima do pagamento das penalidades que lhe são impostas.

Por fim, para a ultimação de tais operações, necessário se faz que as sociedades envolvidas apresentem as certidões de quitação fiscal, sem o que os atos societários em questão não são arquivados no órgão de registro competente, conforme o disposto no artigo 24, da Instrução Normativa n.º 88/2001, do DNRC, de forma que o Fisco tem a oportunidade de fiscalizar as pessoas jurídicas envolvidas na operação antes que a mesma seja concluída e, se for o caso, obstá-la.

CONCLUSÃO

Por todos os motivos expostos, conclui-se que o fundamento de justiça fiscal, embora acolhido pela doutrina e pela jurisprudência majoritária, por atender o melhor interesse do Fisco, não encontra respaldo no ordenamento jurídico.

De *lege ferenda*, pode-se defender que a solução mais adequada seria a de que a responsabilidade tributária na sucessão empresarial abrangesse a totalidade do crédito tributário, mas pela lei posta esse entendimento fere o princípio da legalidade e da pessoalidade das penas, garantias constitucionais expressamente previstas, não podendo, por conseguinte, ser plenamente aceito sem que se esbarre na inconstitucionalidade de tal interpretação extensiva que se pretende dar ao artigo 132, do CTN, interpretação essa que não encontra sequer correspondência gramatical nesse dispositivo legal.

Não se pode admitir que o legislador disse menos do que queria dizer ou que foi atécnico na utilização do vernáculo com o simples argumento de que não seria justo que ninguém se responsabilizasse pelo pagamento da multa quando extinta a pessoa jurídica infratora, mormente diante da existência de mecanismos legais que permitem ao Fisco o efetivo controle desse tipo de abuso.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 14.ed., rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Legislação Tributária. Constituição Federal, 14 ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Sessão. Resp 923.012/MG. Relator: Ministro Luiz Fux. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200700314980&dt_publicacao=24/06/2010> Acessado em 10/12/2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Resp 432.049/SC. Relator: Ministro JOSÉ DELGADO. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200200499482&dt_publicacao=23/09/2002> Acessado em 10/12/2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Resp 1.017.186/SC. Relator: Ministro CASTRO MEIRA. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200703039743&dt_publicacao=27/03/2008> Acessado em 10/12/2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário 90.834/MG. Relator Ministro DJACI FALCÃO. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2890834%2EENUME%2E+OU+90834%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acessado em 10/12/2012.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário 82.754/SP. Relator Ministro ANTONIO NEDER. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=177840>> Acessado em 10/12/2012.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Volume II. Teoria Geral das Obrigações. 6 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009.
- NÉDER, Marcos Vinicius e FARRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.
- ROSA Junior, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 15 ed., atual. até 31.12.2007. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.