

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

CARLOS VINICIUS ZAGO PEDROSO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA EM
RELAÇÃO ÀS MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS**

Porto Alegre

2014

CARLOS VINICIUS ZAGO PEDROSO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA EM
RELAÇÃO ÀS MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção de grau de Bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do
Sul

Orientador: Andrei Pitten Velloso

Porto Alegre

2014

CARLOS VINICIUS ZAGO PEDROSO

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA EM
RELAÇÃO ÀS MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção de grau de Bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio Grande do
Sul

Aprovado em 18 de dezembro de 2014

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso
Orientador

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Professor Doutor Igor Danilevicz

Agradeço a Deus que, com seu infinito Amor, me concedeu o dom da existência. Agradeço à minha mãe, Inês Rosália Zago, pelo amor, afeto e apoio incondicionais dedicados em todos os meus passos. Agradeço ao meu Pai, Carlos Guilherme Machado Pedroso, modelo de hombridade, caráter e honestidade.

RESUMO

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 923.012, consolidou o entendimento segundo o qual a empresa sucessora responde não só pelos tributos não pagos pela empresa sucedida, como também pelas multas moratórias e punitivas decorrentes de infração praticada pela sociedade extinta. Haja vista esse entendimento, a monografia propõe examinar a consistência jurídica da tese adotada pela Corte Superior. Para uma adequada compreensão do tema, analisa-se, em um primeiro momento, a sujeição passiva, especificando a responsabilidade tributária das empresas sucessoras. Em seguida, realiza-se uma breve exposição dos conceitos fundamentais do Direito Tributário Sancionador, quais sejam, as noções de ilícito e multa. Por fim, verifica-se a possibilidade de transferência das penalidades pecuniárias às sociedades empresarias resultantes das operações societárias. Ao final, conclui-se que o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça carece de consistência jurídica.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Sucessão. Fusão. Incorporação. Cisão. Ilícito. Multa moratória. Multa punitiva.

RESUMEN

El Superior Tribunal de Justicia, en el juicio del Recurso Especial 923.012, consolidó el entendimiento segundo el cual la empresa sucesora responde no sólo pelos tributos no pagos pela empresa sucedida, como también pelas multas moratórias y punitivas en razón de la infracción praticada pela sociedad extinta. Haya vista ese entendimiento, la monografía propone examinar la consistencia jurídica de la tesis adoptada pela Corte Superior. Para una adecuada comprensión del tema, analizase, en un primer momento, la sujeción pasiva indirecta, especificando la responsabilidad tributaria de las empresas sucesoras. En seguida, realizase una breve exposición de los conceptos fundamentales del Derecho Tributario Sancionador, cules sejan, las nociones de ilícito e multa. Por fin, verificase la posibilidad de la transferencia de las penalidades pecuniárias a las sociedades empresarias resultante de las operaciones societarias. Al final, concluyese que el posicionamiento del Superior Tribunal de Justicia carece de consistencia jurídica.

Palabras-llave: Responsabilidad tributaria. Sucesión. Fusión. Incorporación. Cisión. Ilícito. Multa moratória. Multa punitiva.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS	11
2.1 A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA: A FUSÃO, A INCORPORAÇÃO E A CISÃO	11
2.1.1 A Fusão	12
2.1.2 A Incorporação	13
2.1.3 A Cisão	14
2.2 A SUJEIÇÃO PASSIVA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	15
2.3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA.....	21
3 O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR: BREVE ANÁLISE DO FENÔMENO REPRESSIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	24
3.1 AS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	24
3.2 AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS	27
3.2.1 Multas Moratórias e Multas Punitivas.....	30
3.3 A NATUREZA JURÍDICA DAS INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	33
4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA EM RELAÇÃO ÀS MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS	38
4.1 O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES: DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 90.834 AO RECURSO ESPECIAL 923.012.....	38
4.2 ANÁLISE DO ART. 132 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	41
4.2.1 A Interpretação da Regra.....	42
4.2.2 A Finalidade e o Fundamento da Regra	45
4.2.3 O Princípio da Legalidade	47
4.2.4 O Princípio da Igualdade	48

4.3 O PRINCÍPIO DA PESSOALIZAÇÃO DA PENA.....	49
4.4 PRESUNÇÃO DE FRAUDE?	52
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	54
6 REFERÊNCIAS.....	58

1 INTRODUÇÃO

O art. 132 do Código Tributário Nacional considera responsável tributário a pessoa jurídica de direito privado resultante das operações de reorganização societária. Conquanto o contribuinte (ou sujeito passivo direto) tenha praticado o fato gerador previsto na hipótese de incidência da norma tributária, a lei imputa a terceiro (na hipótese, o sucessor empresarial) o dever de adimplir a prestação tributária. Se, por um lado, a jurisprudência, de modo uníssono, reconhecia a responsabilidade da sociedade empresarial sucedida em relação aos tributos, essa unanimidade inexistia quanto à responsabilidade em relação às multas.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 923.012, examinado segundo a sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, consolidou o entendimento segundo o qual a empresa sucessora responde pelas multas - sejam moratórias, sejam punitivas - decorrentes das infrações praticadas pelas sociedades empresariais sucedidas.

Tendo em vista a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, o objetivo da presente monografia é analisar a tese esposada pela Corte, que elastece o vínculo de responsabilidade entre o responsável-sucessor e o Estado para abarcar as sanções pecuniárias decorrentes de infração praticada pela sociedade extinta. Haja vista o objetivo geral, o trabalho possui os seguintes objetivos específicos: (i) descrever o vínculo de responsabilidade tributária decorrente das operações societárias; (ii) investigar o fenômeno repressivo verificado Direito Tributário; (iii) analisar a norma positivada no art. 132 do Código Tributário Nacional, a sua finalidade e fundamento e os princípios relacionados; (iv) verificar a influência do princípio da pessoalização da pena.

A definição da abrangência da responsabilidade na sucessão empresarial constitui questão de grande relevância, na medida em que a concretização das operações societárias depende, em grande medida, da quantificação do passivo a ser suportado pelas sociedades empresariais sucessoras. Dado o valor das

multas tributárias, que muitas vezes ultrapassa o do próprio tributo, o êxito das operações de fusão, incorporação e cisão poderá ser comprometido em razão das dívidas a serem arcadas para com o fisco.

O trabalho seguiu o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 593-594), de modo que não se atentou para a data constituição do crédito tributário, ou seja, se a autuação ocorreu antes ou depois do evento sucessório. Isso porque a validade dos argumentos considerados para verificação da transferência das multas independe da data da mutação societária.

No segundo capítulo do trabalho, abordar-se-á as formas de reorganização societárias previstas no Código Civil e na Lei de Sociedades Anônimas; posteriormente, irá se verificar as consequências oriundas dessas operações na configuração do polo passivo da relação tributária; para tanto, aborda-se a sujeição passiva, e se especifica, em seguida, a responsabilidade tributária decorrente das mutações empresariais. No terceiro capítulo, expor-se-á as noções fundamentais para a compreensão do fenômeno repressivo verificável no Direito Tributário, quais sejam, os conceitos de infração e sanção. No derradeiro capítulo, se analisará a norma prevista no art. 132 do CTN e o princípio da pessoalização da pena.

2 A REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA E SEUS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS

O propósito deste capítulo é demonstrar as consequências tributárias oriundas das operações de reorganização societária. Inicialmente, irá se especificar o fenômeno da mutação empresarial verificado no Direito Empresarial. Posteriormente, expor-se-á as modalidades de sujeição passiva previstas no Código Tributário Nacional, especificando a responsabilidade tributária das empresas originárias do processo de reorganização empresarial.

2.1 O FENÔMENO DA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA

O fenômeno da reorganização societária decorre do processo de concentração empresarial (BULGARELLI, 1998 p.196). Sob o ponto de vista econômico, a concentração consiste no vínculo entre empresas, implicando uma unidade maior ou menor, mais ou menos intensa (*ibidem*). A concentração econômica objetiva o atendimento de estratégias empresariais voltadas para o crescimento da empresa, a diversificação da atividade com ampliação do objeto social (VERÇOSA, 2012, p. 712). Hodiernamente, a concentração visa à busca da eficiência econômica, pela inovação tecnológica, pelo desenvolvimento de novos produtos ou serviços¹ (*ibidem*).

A Lei 10.406/02 (Código Civil) e a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) são os diplomas normativos que disciplinam o processo de reorganização societária (incorporação, fusão e cisão). O Código Civil aborda a matéria no Livro II (Direito da Empresa), Título II (Da Sociedade), Subtítulo II (Da

¹ Carvalhosa (2002, p. 222) aponta que a concentração econômica visa à obtenção de maior capital operacional e de investimento e à melhor utilização de processos técnicos de produção e de administração). Assim, pode ela visar ganhos de produtividade, economia de escala, penetração de mercados locais ou, inversamente, em mercados internacionais, maior eficiência operacional, absorção de tecnologia avançada (*ibidem*). Intimamente ligados também com as medidas imaginadas pelo legislador para permitir o soerguimento das empresas em crise econômico-financeiro (CARVALHOSA, 2005 p. 491). O art. 50 da Lei de Falências e Recuperação de Empresas (Lei 11.101, de 9-2-2005) contemplou uma lista exemplificativa dos meios de recuperação da atividade econômica, com instrumentos administrativos, financeiros e jurídicos normalmente empregados na superação de crises empresariais (*ibidem*). Diante disso, buscou o legislador uma verdadeira reestruturação empresarial, que propiciasse a adequada estrutura do capital, quitação dos débitos e retorno à lucratividade (*ibidem*, p. 493).

Sociedade Personificada), Capítulo X (Da Transformação, da Incorporação, da Fusão e da Cisão das Sociedades), nos arts. 1113 a 1122. A Lei de Sociedades Anônimas disciplina a matéria no Capítulo XVIII (Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão), Seção II (Incorporação, Fusão e Cisão), nos arts. 223 a 234.

2.1.1 Fusão

A operação de fusão vem definida no art. 228 da Lei 6.404/76 nos seguintes termos: *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.* No Código Civil, está positivada no art. 1119, segundo o qual *a fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.*

A fusão constitui negócio plurilateral que tem como finalidade jurídica a integração de patrimônios societários em uma nova sociedade, resultando na extinção das sociedades fusionadas (CARVALHOSA, 2005, p. 528). Nessa linha, pode-se dizer que o negócio jurídico de fusão é desconstitutivo, eis que implica a extinção da personalidade jurídica das sociedades envolvidas no fenômeno societário, e, ao mesmo tempo, constitutivo, porque implica o surgimento de uma nova sociedade, com uma nova personalidade jurídica (VERÇOSA, 2012, p. 728).

Para levar a efeito a fusão, a assembleia-geral de cada sociedade nomeia os peritos que avaliarão os patrimônios líquidos das demais sociedades e aprova o protocolo de fusão. Assim que apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas para uma assembleia-geral única para resolver sobre a constituição definitiva da nova sociedade. Constituída a companhia, incumbirá aos administradores promover o arquivamento e a publicação da fusão (VERÇOSA, 2012, p. 728). A constituição da nova sociedade consoma o negócio de fusão, que é desde logo eficaz com respeito aos sócios. Não obstante, quanto a terceiros e aos sócios ausentes, o negócio apenas tem eficácia após o arquivamento do ato constitutivo e a publicação no Diário Oficial e em jornal de grande circulação (CARVALHOSA, 2005, p. 536).

2.1.2 A Incorporação

A Lei 6.404/76 define, no art. 227, a incorporação como *a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações*. O art. 1113 do Código Civil afirma que, na incorporação, *uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações*.

A incorporação constitui negócio jurídico plurilateral que tem como finalidade a integração de patrimônios societários (CARVALHOSA, 2005, p. 514). Assim, o patrimônio líquido da sociedade incorporadora será acrescido na mesma medida do patrimônio líquido da sociedade incorporada, aumentando o capital da incorporadora no montante correspondente (VERÇOSA, 2012, p. 726).

A incorporação é considerada como negócio desconstitutivo, dado que extingue a personalidade jurídica da sociedade envolvida, mas, diferentemente de outras espécies de mutação societária, não é considerada constitutiva, pois não surge um novo ente dotado de personalidade jurídica (VERÇOSA, 2012, p. 725)²

A extinção da incorporada dá-se *ex facto* com a aprovação da atribuição do patrimônio líquido da incorporada ao capital da incorporadora. A extinção é *ex lege*, não demandando qualquer declaração em assembleia (CARVALHOSA, 2005, p. 523). Cabe aos administradores da incorporadora levar a registro na Junta Comercial e promover a publicação oficial da assembleia extraordinária de aumento de capital. O arquivamento e publicação oficial são relevantes para dar conhecimento *erga omnes* dos atos de extinção da sociedade incorporada e da assunção da responsabilidade pela incorporadora (*ibidem*, p. 523-524).

² No fenômeno de concentração empresarial, a fusão e a incorporação caracterizam pelo desaparecimento de algumas pessoas jurídicas e pela transposição de patrimônio e acionistas de uma sociedade para outra, e a consequente sucessão de obrigações (BULGARELLI, 1998, p. 197). Na primeira, desaparecem todas as sociedades que se fusionam, integrando-se suas empresas e seus sócios em uma nova sociedade, que para esse efeito se constitui; na segunda, uma ou mais sociedades dissolvem-se e são absorvidas por outra sociedade existente. Em ambas, estão presentes os elementos essenciais da fusão, apenas com a diferença de que, na fusão, a dissolução abrangerá a todas as sociedades, e na incorporação, todas, menos uma² (*ibidem*, p. 71).

2.1.3 A Cisão

O Código Civil não possui definição da operação societária de cisão, estando conceituada tão-somente no art. 229 da Lei 6.404, assim redigido:

operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

A cisão constitui negócio jurídico plurilateral que extingue a personalidade jurídica da sociedade cindida, ou que a destituirá de parte de seu patrimônio (cisão parcial) – nesse último caso, há a manutenção integral da estrutura jurídica da sociedade cindida (CARVALHOSA, 2002, p. 226). A finalidade da cisão é *alocar total ou parcialmente o patrimônio da companhia em duas ou mais companhias especialmente constituídas para tanto ou já existentes*. Carvalhosa (2002, p. 301) bem distingue a cisão das outras formas de reorganização societária:

A cisão constitui uma fusão às avessas, na medida em que neste negócio jurídico há uma congregação ou mais de patrimônios sociais, cujas sociedades respectivas extinguem-se para constituir uma nova. Na cisão, ao contrário, há o fracionamento do capital da cindida e não soma para o efeito de constituição de duas ou mais sociedades. Com respeito à incorporação, a cisão também constitui o posto. Naquele negócio jurídico, uma sociedade absorve o patrimônio de outra, aumentando seu capital, e com a necessária extinção daquela. Na cisão, o movimento é contrário: desdobra-se o capital da cindida para formação ou aumento do capital de sociedade nova ou existentes. Não há agregação, mas desagregação patrimonial, além de, no caso da cisão parcial, não ocorrer a extinção da cindida.

O ato jurídico será constitutivo se a sociedade a ser dividida atribuir o patrimônio para outra [não] existente. Será concomitantemente constitutivo e desconstitutivo na cisão total, hipótese em que surgirão novas sociedades, para as quais houve a transferência total do patrimônio, e desaparecerá a empresa antecedente (*ibidem*). É possível falar ainda em um ato de cisão nem constitutivo nem desconstitutivo, situação em que haverá cisão parcial em favor de sociedade já existente (*ibidem*).

2.2 A SUJEIÇÃO PASSIVA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Ocorrido o fato gerador descrito hipoteticamente na norma de tributação, instaura-se a relação jurídico-tributária entre o titular da capacidade para receber o tributo (sujeito ativo) e o sujeito passivo obrigado a satisfazer a prestação pecuniária, correspondente ao tributo devido (COELHO, 2010, p. 596). Segundo Carvalho (2009, p. 335), o sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa física ou jurídica de quem se exige o cumprimento da prestação³. A depender da relação com o fato gerador da obrigação tributária, o sujeito passivo pode ser considerado contribuinte ou responsável.

Nos termos do art. 121 do CTN, o devedor será contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador; por seu turno, será responsável, quando, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, a obrigação de pagar decorrer de disposição expressa de lei (CTN, art. 121, parágrafo único, II). Destarte, afirma Martins (2008, p. 216-217) que o legislador estabeleceu o cumprimento da obrigação tanto *por aquele que efetivamente pratica e realiza o fato gerador (contribuinte-sujeito passivo direto)*, quanto por aquele que, *não praticando o fato gerador, tendo ou não interesse na ocorrência do fato gerador, a lei o coloca na condição de responsável (sujeito passivo indireto) pelo pagamento do tributo*. Nessa linha, tanto contribuinte quanto responsável podem ser designados genericamente como sujeitos passivos da obrigação principal (AMARO, 2009, p. 298).

O contribuinte é o sujeito passivo por excelência das obrigações tributárias (MACHADO, 2004, p. 422). Amaro (2009, p. 299) aduz que a figura do contribuinte é identificável à vista da descrição da materialidade do fato gerador. Por exemplo, os atos de “auferir renda”, “prestar serviços”, “importar” bens conduzem, respectivamente, à pessoa que auferir a renda, que presta serviços e que importa (*ibidem*). A partir dessa pertinência lógica entre a situação e a

³ Afirma o autor (2009, p. 331) que a identificação dos critérios que delineiam a relação obrigacional está prevista no conseqüente da norma jurídica: nele, além do critério quantitativo, que exprime o valor pecuniário da prestação (base de cálculo e alíquota), há o critério pessoal, revelador dos sujeitos da relação.

pessoa, entre o fato e o autor, entre a ação e o agente estaria a relação pessoal e direta a que se refere o Código Tributário Nacional⁴ (*ibidem*) Em relação à expressão “relação pessoal e direta” menciona Amaro (*ibidem*, p. 302):

O CTN exige que o contribuinte tenha relação pessoal e direta com o fato gerador, o que significa que conforme seja a descrição do fato gerador, o contribuinte já poderá ser caracterizado a partir dessa descrição. Ao falar de relação pessoal, o que pretendeu foi sublinhar a presença do contribuinte na situação que constitui o fato gerador. Ele deve participar pessoalmente do acontecimento fático que realiza o fato gerador (presença pode ser jurídica, e não física). Ademais, quer o CTN que essa relação seja direta. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o personagem relevante no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos. Se o fato gerador do imposto de renda, por exemplo, é a aquisição de renda, terá relação direta com esse fato a pessoa que auferir renda.

A lei pode atribuir o dever de pagar o tributo para outra pessoa, que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador (MACHADO, 2013, p. 146). A identificação do responsável se dá por exclusão: se alguém é devedor da obrigação principal e não é definível como contribuinte, ele será responsável (AMARO, 2009, p.303). A escolha desse terceiro se dá por razões de conveniência e oportunidade. Nesse sentido, há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do terceiro responsável. Em outros casos, a atribuição do dever a outrem é meio para simplificar a arrecadação, ou para garantir sua eficácia (*ibidem*, p. 304-305).

O legislador, contudo, encontra limites para definir o responsável tributário, dado o disposto no art. 128 do CTN, que prevê a vinculação do responsável ao

⁴ A identificação do contribuinte possui estreita vinculação com o princípio da capacidade contributiva, pois a situação material prevista como fato gerador a que o sujeito passivo está vinculado deve evidenciar a titularidade de riqueza. Portanto, quem auferir renda é contribuinte do imposto respectivo, o titular do imóvel é contribuinte do imposto territorial. Nos impostos cuja hipótese de incidência pressupõe a troca de riqueza, qualquer das partes podem ser eleitas pelo legislador como contribuinte do imposto, mas como uma peculiaridade: quem demonstra capacidade contributiva não é necessariamente aquele que a lei escolhe para figurar como contribuinte. Isso é verificável nos impostos indiretos, em que a lei escolhe o comerciante como contribuinte de direito, o consumidor é quem manifesta a capacidade contributiva. (*ibidem*, p.300, 301).

fato gerador da obrigação⁵. Calmon (2010, p. 608) destaca que a referida norma constitui uma restrição ao poder de tributar cuja finalidade é tutelar contribuinte. O legislador, assim, *não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se pode permitir o alvedrio, quer poderia redundar em arbítrio e opressão (ibidem)*.

O dispositivo supracitado aponta para a existência de duas modalidades de responsabilidade: a responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência. Essa subdivisão das modalidades de sujeição passiva indireta diz respeito ao momento em o responsável ingressa no polo passivo da relação tributária (AMARO, 2009, p. 307).

Na responsabilidade por substituição, o legislador, ao definir a hipótese de incidência da norma tributária, indica, desde logo, como sujeito passivo da obrigação, alguém relacionado ao fato gerador (MACHADO, 2013, 146). Assim, o responsável (substituto) ingressa na relação jurídica e o contribuinte (substituído) é excluído dela (DIFINI, 2008, p. 227), de modo que não subsiste nenhuma responsabilidade do contribuinte, contra quem a Administração Tributária não poderá exigir a prestação do tributo⁶ (*ibidem*). Dependendo da posição do responsável na cadeia negocial em relação ao contribuinte, a substituição é regressiva ou progressiva. Naquela, o contribuinte substituído está atrás em relação ao responsável substituto na cadeia negocial; nesta, o contribuinte se situa em posição posterior ao responsável tributário (*ibidem*).

⁵ Art. 128. 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.

⁶ A despeito de o fato gerador seja a manifestação da capacidade contributiva do contribuinte, a quem caberia, em princípio, o dever de adimplir a prestação tributária (MACHADO, 2013, 146). Nesse sentido, destaca DIFINI (2008, p. 227) que a substituição tributária implica a transferência da obrigação de pagamento do contribuinte de quem o fato gerador revela capacidade econômica para o substituto de quem o fato gerador não revela capacidade contributiva. Dado o princípio da capacidade contributiva, só pode figurar como substituto tributário *aquele que se encontre em posição que lhe permite transferir o ônus financeiro do tributo ao substituído (de quem o fato impositivo revela capacidade contributiva)(ibidem)*.

Na responsabilidade por transferência, o legislador atribui o dever de pagar o tributo a outrem, *tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária* (MACHADO, 2013, p. 146). Nesse sentido, o dever de adimplir a prestação tributária, que outrora era atribuído ao contribuinte, é imputado ao responsável, haja vista a impossibilidade daquele em satisfazer a prestação (COELHO, 2010, p. 597). A respeito da distinção entre a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição, transcreve-se as palavras de Calmon (*ibidem*):

Cabe frisar que, nos casos de responsabilidade por transferência, existe uma cláusula jurídica que imputa ao responsável o dever de pagar o tributo no lugar do contribuinte. O que se transfere é o dever jurídico, que migra total ou parcialmente do contribuinte para o responsável. Diferentemente, nos casos de substituição tributária a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário. O que se substitui, portanto, é a pessoa que, tendo praticado o fato gerador, deveria ser o sujeito passivo.

A responsabilidade por transferência, segundo Rubens Gomes Souza (1975, p. 92), apresenta uma divisão tripartite: a reponsabilidade por solidariedade, de terceiros e a responsabilidade por sucessão.

Na solidariedade passiva, segundo o art. 264 do Código Civil⁷, o polo ativo ou passivo da relação obrigacional é composto por mais de um sujeito, sendo garantido ao credor exigir da qualquer um a totalidade da dívida. Segundo (SOUSA apud MARTINS, 2008, p. 219), *o que paga um total adquire condição de obrigado indireto quanto á parte que caberia aos demais*⁸.

⁷ Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

⁸ No Código Tributário Nacional, preveem-se duas situações em haverá a solidariedade entre os sujeitos passivos. O art. 124, I, prevê, segundo Calmon (2010, p. 600), a solidariedade natural, em que os devedores possuem interesse comum na situação que configure o fato gerador da obrigação principal. O inciso II positiva a solidariedade legal, hipótese em que a pessoa que não possui relação com fato gerador da obrigação responderá pela totalidade do tributo. Os efeitos da solidariedade estão previstos no art. 125 e são os seguinte: (i) o pagamento realizado por um dos obrigados aproveita aos demais; (ii) a isenção ou remissão do crédito exonera todos os co-obrigados; (iii) a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos co-devedores favorece ou prejudica aos demais.

A responsabilidade de terceiros está prevista no art. 134 do Código Tributário Nacional. Nessa hipótese, a lei põe a cargo de um terceiro a obrigação não satisfeita pelo obrigado direto. A transferência do dever de adimplir a obrigação do contribuinte pressupõe, além da impossibilidade do cumprimento da prestação pelo sujeito passivo direto, a participação do ato que configure o fato gerador do tributo ou omissão indevida (MACHADO, 2013, p. 162)⁹.

Na responsabilidade por sucessão, aponta Sousa (1954, p. 56) que a obrigação transfere-se para outrem em razão do desaparecimento do devedor original. O sucessor tributário sub-roga-se nas obrigações do contribuinte (DIFINI, p. 241), ou seja, o responsável assume a posição do antigo sujeito passivo, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento (AMARO, 2009, p. 320). Mizabel Derzi (1999, p. 745) destaca que o regime jurídico do sucessor é o mesmo do contribuinte. Isso porque os deveres do contribuinte, quando da sucessão, já estavam definidos pelos critérios da norma tributária, de modo o responsável recebe a dívida do sucedido nos moldes, extensão e intensidade com que já nascera com o sucedido (*ibidem*).

A doutrinadora lista as seguintes consequências da responsabilidade por transferência (*ibidem*, p. 746): (i) os princípios jurídicos que nortearam a existência e validade ou a existência da obrigação do contribuinte, podem ser invocados pelo responsável; (ii) os critérios de quantificação do dever – base de cálculo e alíquota – são aqueles da norma tributária que disciplina a obrigação do contribuinte; (iii) as causas extintivas ou excludentes do crédito e os benefícios fiscais (isenção, redução de tributo, direito a crédito-prêmio) ou isenções de qualquer espécie são definidos segundo o regime jurídico do contribuinte; (iv) quaisquer créditos do contribuinte oponíveis à Fazenda Pública estão sujeitos à

⁹ O dispositivo em questão elenca os seguintes responsáveis pelo adimplemento da prestação tributária: (i) os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; (ii) os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; (iii) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; (iv) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; (v) o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; (vi) os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; e (vii) os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

compensação; (v) as nulidades procedimentais, na formalização do crédito ou na constituição do título executivo podem ser invocados pelo responsável na via administrativa.

A abrangência da responsabilidade por sucessão está definida no art. 129 do Código Tributário Nacional¹⁰. A norma deixa evidente que as dívidas tributárias já constituídas, bem como as dívidas que estiverem prestes a serem constituídas ou mesmo as que, por serem desconhecidas do fisco, forem constituídas posteriormente ao ato de sucessão, podem ser atribuídas aos sucessores; essa transferência da obrigação, contudo, somente será atribuída aos responsáveis se os fatos geradores tenham ocorrido até a data da sucessão (COELHO, 2010, p. 624). A norma em questão possui ampla abrangência, na medida em que não exclui a responsabilidade dos sucessores nenhum crédito relativo à obrigação tributária cujo fato gerador tenha ocorrido antes do ato sucessão (*ibidem*, p. 624).

A responsabilidade dos sucessores, prevista dos art. 130 a 133 do Código Tributário Nacional, subdivide-se em cinco modalidades: (i) a responsabilidade do adquirente de imóveis¹¹; (ii) a responsabilidade do adquirente ou remetente de bens móveis¹²; (iii) a responsabilidade *causa mortis*¹³; (iv) a responsabilidade das sociedades empresariais; (v) e a responsabilidade pela aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial¹⁴. Dado o propósito desta monografia,

¹⁰ 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.

¹¹ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

¹² Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos

¹³ Art. 131: São pessoalmente responsáveis: II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

¹⁴ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a

limitamo-nos a expor as espécies de responsabilidade por sucessão, aprofundando, no capítulo subsequente, a responsabilidade tributária decorrente das operações societárias.

2.3 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA

O art. 132¹⁵ do Código Tributário Nacional disciplina a responsabilidade tributária decorrente da sucessão empresarial. O dispositivo elege como responsável a pessoa jurídica que surge do processo de reorganização societária. A norma pressupõe modificação jurídica das empresas envolvidas, de modo que a aquisição do controle acionário de uma sociedade por outra não implicará a transferência do dever tributário, pois há a manutenção da personalidade da sociedade controlada (BALEIRO, 1999, p. 749).

Martins (2008, p. 262) afirma que o limite da responsabilidade das empresas sucessoras não se limita à força dos bens sucedidos. Se os tributos superarem ao valor das sociedades fusionadas, incorporadas, cindidas, a responsabilidade não será afastada; contudo, há a tendência, na prática, para limitar a responsabilidade (*ibidem*).

A ideia subjacente à norma está em que a Administração Fiscal deve procurar acompanhar a manifestação de riqueza das sociedades envolvidas nas operações de reorganização (ALEXANDRE, 2010, p. 335). A atribuição de responsabilidade visa, ademais, evitar a elisão fiscal, ou seja, evitar que, através da mudança na roupagem societária da empresa, haja uma situação que caracterizaria o não pagamento dos tributos por meio da utilização de formas jurídicas lícitas (GOMES e ANTONELLI, 2010, p. 354).

respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

¹⁵ Art. 132. pessoa jurídica de direito privado que resultar da fusão, ou incorporação é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas ou incorporadas.

Os tributos devidos pelas empresas fusionadas passam, por transferência legal, para a nova pessoa jurídica (COELHO, 2010, p. 626). As empresas, que figuravam na relação tributária na condição contribuintes, são sucedidas pela nova sociedade, que passa a ser responsável em relação aos tributos devidos até a data da operação. Em relação às obrigações oriundas de fatos geradores ocorridos após a operação, a nova pessoa jurídica figura na relação jurídico-tributária na condição de contribuinte.

Como ocorre na fusão, a extinção da personalidade jurídica da sociedade incorporada implica a sucessão de todos os direitos, obrigações e responsabilidades anteriormente assumidos pela sociedade incorporada (CARVALHOSA, 2005, p. 514). A responsabilidade tributária da incorporadora é semelhante à da sociedade resultante da fusão: a empresa passa a ser responsável em relação aos tributos devidos pela incorporada.

O art. 132, contudo, não faz alusão à cisão. A razão da omissão reside na circunstância de o instituto ter sido previsto na Lei 6.404, editada em 1976, enquanto o CTN foi redigido em 1965 (COELHO, 2010, p. 626). A doutrina, com fulcro no art. 233 da Lei das SA¹⁶, é unânime quanto ao entendimento de que o art. 132 aplica-se à cisão, pela aproximação com as demais figuras de sucessão (ver bibliografia)

Tanto na cisão total quanto na parcial, as sociedades que integralizarem o patrimônio da empresa cindida responderão solidariamente pelas obrigações. Calmon (2010, p. 626) entende que a norma que trata da sucessão empresarial também se estende às hipóteses de cisão, na medida em que configura, assim

¹⁶ Art. 233. Na cisão com extinção da companhia cindida, as sociedades que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da companhia extinta. A companhia cindida que subsistir e as que absorverem parcelas do seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão. Parágrafo único. O ato de cisão parcial poderá estipular que as sociedades que absorverem parcelas do patrimônio da companhia cindida serão responsáveis apenas pelas obrigações que lhes forem transferidas, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida, mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá se opor à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias a contar da data da publicação dos atos da cisão

como a fusão e incorporação, forma de mutação empresarial. Machado (2013, p. 159) segue a mesma linha, como se verifica a seguir:

a sociedade cindida que substituir, naturalmente por ter havido versão apenas parcial de seu patrimônio, e as que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da primeira anteriores à cisão. Havendo extinção da sociedade cindida, isto é, no caso de versão total, as sociedades que absorverem as parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da cindida (Lei 6.404/1976, art. 233)

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP 852.972/2010, ratificou o entendimento já adotado pela doutrina, no sentido de que, embora não conste do rol previsto no art. 132 do CTN, a cisão *constitui modalidade de "mutação empresarial", razão pela qual deve receber o mesmo tratamento jurídico dado às demais espécies de sucessão*¹⁷.

¹⁷ 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. O recurso especial não reúne condições de admissibilidade no tocante à alegação de que restaria configurada, na hipótese, a prescrição intercorrente, pois não indica qualquer dispositivo de lei tido por violado, o que atrai a incidência analógica da Súmula 284 do STF, que diz ser "inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia". 2. Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade 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). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido.

3. O DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR: BREVE ANÁLISE DO FENÔMENO REPRESSIVO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

No Brasil, os doutrinadores utilizam-se da expressão “direito tributário penal” para designar o setor do Direito Tributário que comina sanções não criminais para determinadas condutas (AMARO, p. 437). Por oposição, faz-se uso do rótulo “direito penal tributário” para designar o ramo do direito penal que tutela a arrecadação dos tributos (*ibidem*). Na Europa, distintamente da nomenclatura brasileira, considera-se as sanções eminentemente tributárias inseridas no “direito penal tributário”. Dada essa multiplicidade de denominações, este trabalho - semelhantemente ao que se passa no Direito Administrativo, disciplina em que se cunhou a expressão “direito administrativo sancionador” para se referir às sanções administrativas – se utilizará a expressão “direito tributário sancionador” para designar o ramo específico do Direito Tributário dedicado ao estudo de sanções fiscais não penais.

3.1 AS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Como leciona Carvalho (2009, p. 543), a coatividade, conquanto atributo inerente ao Direito, não lhe é traço exclusivo, estando presente em outros domínios normativos, tais como a moral e a religião. A distinção reside na maneira pela qual a coatividade é exercida, pois apenas a ordem jurídica estipula, como consequência do descumprimento dos deveres, *espécies de providências que coagem mediante o emprego de força* (*ibidem*, p. 544). Ao criar uma prestação jurídica, o legislador também estabelece uma providência sancionatória na hipótese de não cumprimento da referida prestação. O Direito visa a garantir, portanto, o cumprimento do dever jurídico, mediante a pressão psicológica de sanções (*ibidem*).

Na obra “Teoria Pura do Direito”, Hans Kelsen define a norma jurídica como a proposição, *na qual a um determinado pressuposto vai ligado o ato de coacção como consequência*. (KELSEN apud ENGLISH, 2008 p. 34). A norma primária, concentrando a essência coativa do ordenamento jurídico, descreveria a

sanção (CARVALHO, 2009, p. 547). Das normas primárias seria possível deduzir, logicamente, o comportamento prescrito pela ordem jurídica (*ibidem*). Por decorrerem das normas sancionatórias, as normas que estatuiriam determinado comportamento seriam secundárias (*ibidem*).

Tanto as normas jurídicas que estatuem prestações jurídicas (deveres) quanto as que impingem sanções apresentam a mesma estrutura lógica (*ibidem*, p. 546). De um lado, há a *hipótese legal* (ou *antecedente*) que constitui um recorte fatos (*ibidem*) e pressuposto de regulações jurídicas (ENGISCH, p. 29), e, de outro, a *consequência jurídica* que prescreve um dever-ser de certa conduta (*ibidem*, p. 36). A diferença entre as normas primárias e as secundárias reside nas respectivas hipóteses de incidência: enquanto as segundas possuem antecedente composto de *fatos jurígenos lícitos e, por consequência, comandos que impõem direitos e deveres (relações jurídicas obrigacionais)* a hipótese legal das primeiras *representam fatos ilícitos e de consequência que consubstanciam, sempre, sanções (castigos, penas)*¹⁸ (COELHO, 1995, p. 13).

Examinando as duas manifestações normativas no campo tributário, percebe-se que as normas secundárias prescrevem um dever a cargo do contribuinte ao mesmo tempo em que confere um direito ao ente tributante. (*ibidem*, p. 14). As normas primárias, por seu turno, prescrevem uma sanção na hipótese do não cumprimento dos deveres impostos na legislação tributária. Sendo as infrações tributárias (e as em geral) violações a deveres legais, cumpre especificar quais seriam esses deveres. O legislador estatuiu dois deveres tributários (ou obrigações na terminologia do CTN): o de pagar os tributos¹⁹ e o de

¹⁸ Conquanto Carvalho nomeie como primárias as normas que impõem deveres e secundárias as normas sancionantes, divergindo, portanto da nomenclatura kelseniana, o tributarista aduz que a norma primária (ou secundária na terminologia kelseniana) contém em seu antecedente um fato de possível ocorrência e, no conseqüente, estatui direitos e deveres, ao passo que as normas secundárias (ou primárias no dizer de Kelsen) descrevem em seu antecedente o descumprimento da conduta prescrita na consequência das normas primárias e prescrevem uma sanção (CARVALHO, 2009, p. 548).

¹⁹ Alguns exemplos de obrigação tributária principal citados pela doutrina são os seguintes: pagar à União imposto sobre ganhos de capital (IR); recolher aos cofres estaduais o ICMS devido; pagar aos Municípios imposto sobre propriedade de bens imóveis situados em zona urbana (IPTU); e

cumprir as prestações de fazer e não fazer fixadas nas leis tributárias²⁰ (COELHO, 1995, p. 23). As referidas prestações estão positivadas no art. 113 do Código Tributário Nacional:

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; § 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; § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Aos dois deveres tributários correspondem duas espécies de infrações. A violação à obrigação principal é denominada de infração substancial, enquanto o descumprimento das obrigações acessórias é chamado de infração formal. Villegas (1974, p. 149), em relação à primeira, aduz que sujeito passivo da relação tributária resiste ao pagamento da prestação imposta pela norma jurídica tributária, sem acrescentar nenhum tipo de conduta a simples omissão de pagar no prazo (*ibidem*, p. 149). O infrator restringe-se à omissão, *não se valendo de manobras ardilosas tendentes a enganar o fisco, pois, se assim o fizer, resvala para o campo da fraude fiscal (ibidem)*. O não-pagamento tempestivo do tributo constitui fato suficiente para configuração do ilícito (*ibidem*, p. 150)²¹

recolher contribuições sociais parafiscais a autarquia pública competente para promover a arrecadação (SILVA, 2007, p. 158).

²⁰ As obrigações acessórias podem ser visualizadas nas seguintes hipóteses: emissão de notas fiscais de venda de mercadorias e serviços, nelas destacando, conforme a legislação pertinente, os tributos devidos; entrega da declaração anual de ajuste do imposto sobre a renda e proventos de pessoas físicas e jurídicas; entrega mensal da Declaração de Operações Imobiliárias (DOI), imposta aos titulares de cartórios de registro de imóveis; e disponibilizar e tolerar o exame dos registros contábeis, livros fiscais e demais livros obrigatórios do comércio pela fiscalização competente; no caso de pessoas jurídicas, entregar trimestralmente a Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF); no caso dos proprietários de terras rurais, entrega anual da DIAT (SILVA, 2007, p. 158).

²¹ O descumprimento da obrigação principal, como dito, pode consistir em simples inércia do sujeito passivo em adimplir a obrigação que lhe cabe; o inadimplemento, contudo, pode vir acompanhado de manobras tendentes ao não pagamento tributo ou ao pagamento do tributo em valor inferior ao devido (*ibidem*, p. 150). As manobras podem consistir, por exemplo, na declaração de alegações inverídicas ou na omissão de informações (*ibidem*, p. 151). No que toca às infrações fraudulentas, vale fazer referência às palavras de Villegas, (*ibidem*): *Como pode ser observado, trata-se de manobras intencionalmente dirigidas a iludir a administração tributária, produzindo uma falsa imagem da realidade. Manifestam-se elas mediante simulação, dissimulação, ocultação ou qualquer outra prática ardilosa, todas essas ações revelam, como*

Cabe ao Estado adotar as providências tendentes a particularizar o conteúdo da lei fiscal e promover o ingresso dos valores aos cofres públicos (*ibidem*, p. 158). Essas providências são objeto de estudo do direito tributário formal, ramo que investiga a atividade de lançamento e de arrecadação do tributo (*ibidem*). Para realização dessas atividades, atribui-se aos *cidadãos, sejam ou não sujeitos passivos da obrigação tributária substancial, deveres tendentes a possibilitar e facilitar a necessária atuação estatal (ibidem)*. O não cumprimento dos referidos deveres consubstancia “descumprimento da obrigação tributária formal” (*ibidem*, p. 159)²².

3.2 AS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Constatada a infração, o ordenamento estatal determina a aplicação de determinada providência, prevista no conseqüente da norma jurídica. O ilícito provoca o nascimento de uma nova relação jurídica, de natureza sancionatória, entre o agente da infração e o titular do direito violado (*ibidem*), cabendo àquele a prestação estipulada no conseqüente da norma sancionatória. No âmbito legislativo, a consequência normativa pode consistir no pagamento de certa importância monetária ou na imposição de um fazer ou não fazer (CARVALHO, 2009, p. 574). No Direito Tributário, embora o ilícito possa dar ensejo à aplicação de penalidades desprovidas de conteúdo econômico (*ibidem*, p. 59)²³, as

característica comum, a circunstância de objetivarem lograr o lesado. Daí a maior gravidade do descumprimento fraudulento da obrigação tributária material, em relação ao descumprimento meramente omissivo. Daí, igualmente, a maior severidade com que diversos ordenamentos legais tributários reprimem essa infração.

²² O mesmo pode se dizer em relação às infrações formais: apenas se configuram se desacompanhadas da intenção deliberada em enganar ou induzir em erro com a finalidade de não pagar o tributo devido. Nessa hipótese, *a infração formal não será senão elemento integrante das manobras fraudulentas e, por conseguinte, a figura da fraude subsumirá ou absorverá o descumprimento da obrigação tributária formal (ibidem, p. 159)*. Vale dizer que o emprego de meios fraudulentos para elidir o pagamento das prestações tributárias, hipótese em que infrações formais constituem meio para o não-pagamento do tributo, pode configurar ilícito tipificado pela legislação penal, como ilustram o art. 1º da Lei 8.137/90²² e o art. 337-A do Código Penal²². Em tais situações, verifica-se a coexistência de infrações tributárias não-delituosas, material e formal, tipificadas criminalmente (SILVA, 2007, p. 160).

²³ Alguns exemplos apontados pelos autores são os seguintes: (i) apreensão de mercadorias, documentos e veículos de transporte (CARVALHO, 2009 p. 85); (ii) sujeição a regime especial de

penalidades pecuniárias (ou multas) são as sanções tributárias mais difundidas (COELHO, 1995, p. 39).

Embora também constitua prestação de natureza monetária, a multa não se confunde com o tributo. A diferença entre essas prestações reside no fato jurígeno: *no caso do tributo, o fato jurígeno é a situação da vida, lícita, eleita pelo legislador para fazer incidir o preceito jurídico que dá direito ao Estado de perceber a prestação (contrapartida do dever do contribuinte de pagá-la)* (COELHO, 1995, p. 42).

Conquanto o Código Tributário Nacional tenha distinguido tributo e multa, no art. 3º²⁴ definindo explicitamente o primeiro e implicitamente o segundo - que tem todas as características do tributo, mas é aplicada ao ato ilícito do não-pagamento daquele ou do descumprimento de obrigação acessória - reuniu ambas prestações na lata conceituação de obrigação tributária (MARTINS, 1978, p. 271), como se observa da leitura do art. 113, parágrafo primeiro: *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.*

Machado (2004, p.313) afirma que o legislador, ao considerar a multa como obrigação tributária, não invalidou a definição de tributo prevista no art. 3º. A relação jurídica entre o Estado e o infrator pode ter como objeto penalidade pecuniária, ainda que tributo e penalidade mantenham dessemelhanças que os separam. Por essa razão, Martins (1978, p. 264) afirma que a obrigação tributária

controle em relação ao certos impostos (IPI e ICMS), que impõe o controle quantitativos de produtos, o uso de documentos e livros de modelos especiais, a prestação de informações periódicas sobre operações, vigilância dos agentes do fisco (*ibidem*, p. 586); (iii) cassação de regimes especiais de pagamento de impostos, do uso de documentos ou da escrituração de livros específicos (*ibidem*); (iv) interdição de estabelecimento industrial, comercial ou de prestação de serviços (COELHO, 1995, p. 62-63); (v) agravações tributárias, pela majoração de alíquota da alíquota, da ampliação da base de cálculo ou acréscimo do débito (*ibidem*, p. 61-62); (vi) proibição de transacionar com o Poder Público, obstando a participação em licitações, o gozo de benefícios fiscais (*ibidem*, p. 63-64).

²⁴ Art. 3º 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.

constitui *gênero amplo da exigência consubstanciada por uma prestação compulsória cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*.

Carvalho critica o dispositivo supracitado, ao argumento de que o art. 3º do CTN afirma que tributo não pode consistir em prestação de prestação pecuniária decorrente do ato ilícito. Haveria, portanto, uma contradição no CTN, pois o art.3º exclui expressamente a multa da prestação tributária, e o art. 113 inclui as penalidades como objeto da obrigação tributária. Nessa linha, afirma o autor (2009, p. 567):

mesmo tomando tributo na acepção de quantia em dinheiro, em face dos princípios da lógica, não deverá prevalecer a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária ou multa, sob pena de desnaturar o próprio sentido jurídico do termo tributo. Obrigação tributária e relação jurídica sancionatória, a despeito de encontrarem-se no mesmo domínio – o direito tributário – e apresentarem grande similitude – pois em ambas há de prestar o sujeito passivo um valor pecuniário – são institutos intrinsecamente distintos, que se dissociam, de princípio, por seu antecedente: fato lícito para a obrigação tributária e fato ilícito para penalidade pecuniária

O CTN colocou sob abrigo da expressão “crédito tributário” tanto os valores percebidos pelo Estado a título de tributo quanto a título de multa. A equiparação dos referidos valores foi um meio para atribuir à multa o mesmo tratamento conferido à cobrança de tributo (CARVALHO, 2009, p. 568), ou seja, a possibilidade de ajuizamento de ação de execução fiscal para a expropriação dos bens do devedor (COELHO, 1995, p. 50). Contudo, Coelho (*ibidem*), tendo em vista a distinção entre as duas prestações, propõe dividir o crédito tributário do crédito originário das multas fiscais.

3.2.1 Multas Moratórias e Multas Punitivas

A multa moratória é uma sanção de natureza pecuniária exigida em razão do atraso na satisfação do tributo, ou, em outras palavras, em razão da falta pagamento do tributo no prazo devido (MORAES, 198, p. 706). Essa espécie de multa, como ensinam COSTA JR. e DENARI (1995, p. 72), está prevista na legislação da maioria dos entes tributantes e incide sobre os tributos que deixam de ser recolhidos aos cofres públicos nos respectivos vencimentos. A título de

exemplo, cite-se o art. 61 *caput* e § 1º, da Lei 9.470/96²⁵, segundo o qual os débitos para com União não pagos no prazo da legislação específica serão majorados de multa de mora, limitada no valor de 20 por cento.

A doutrina, ao tratar das multas moratórias, não encontra consenso ao definir a função que aquela desempenha - se indenizatória ou punitiva. Segundo Carvalho, as multas moratórias carecem do intuito punitivo, predominando o *intuito indenizatório pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta o tributo a que tem direito* (CARVALHO, 2009, p. 582). Coelho, por seu turno, entende que as multas moratórias apresentem desígnio eminentemente punitivo, e não indenizatório (1995, p. 71):

De nossa parte, não temos a mínima dúvida quanto à natureza sancionatória, punitiva, não indenizatória da multa de mora. (COELHO, 71). A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo.

Nesse ponto, prestigia-se a corrente segundo a qual as multas moratórias desempenham função punitiva. Isso porque as sanções ressarcitórias ou indenizatórias, diferentemente das punitivas, não tem como pressuposto fático de sua aplicação, a realização de um ato ilícito, mas sim o dano ou lesão decorrente (SILVA, 2009, p. 127). O ato ilícito não é pressuposto da sanção reparatória, mas sim o dano, com ou, eventualmente, sem culpa. (*ibidem*). Haja vista a função

²⁵ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso; § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento; § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento; § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

desempenhada, seria inadequada a nomenclatura “multa moratória” para designar a sanção decorrente do inadimplemento da obrigação principal. O Supremo Tribunal Federal, ao editar a Súmula 565²⁶, entendeu que a multa moratória possuiria função punitiva, pois decorrente do simples inadimplemento e não da mora. Consequentemente, os valores decorrentes não se incluíam no crédito habilitado na falência²⁷. Anteriormente, a Corte possuía entendimento diametralmente oposto e entendia que as multas moratórias eram exigíveis na falência²⁸.

Aos juros moratórios cabe desempenhar a função de sanção reparatória, indenizando o Estado pela indisponibilidade do dinheiro na data fixada para o pagamento da prestação (COELHO, 1995, p. 77). É preciso lembrar que o Estado carece de receitas tributárias para a consecução de seus compromissos e de suas finalidades constitucionalmente estipuladas, sendo inegáveis os prejuízos acarretados pela negligência dos contribuintes e responsáveis no cumprimento de seus deveres fiscais (SILVA, 2007, p. 128).

As multas *punitivas* (por *infração*) são uma espécie de sanção tributária, de natureza pecuniária, decorrente da prática de ação ou omissão contrária à lei fiscal (CARVALHO, 2009, p. 578). Ao contrário das multas moratórias, a doutrina é uníssona no que diz respeito à função desempenhada por essa espécie de penalidade pecuniária. Nesse sentido, Moraes (1987, p. 714) aduz que a multa fiscal não possui natureza indenizatória, mas repressiva destinada a assegurar o cumprimento da legislação tributária. Assim também Coelho segundo quem as

²⁶ Súmula 565 do STF. A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

²⁷ MULTA MORATÓRIA. SUA INEXIGIBILIDADE EM FALÊNCIA, ART. 23, § ÚNICO, III, DA LEI DE FALÊNCIAS. A partir do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.966, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. RE não conhecido. Recurso Extraordinário 79.625. Relator(a): Ministro Cordeiro Guerra. Julgamento: 14/08/1975. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: 08.07.1976

²⁸ Súmula 191. Inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória.

multas punitivas, decorrentes do descumprimento dos deveres instrumentais, não possuem função indenizatória, mas punitiva²⁹ (COELHO, 1995, p. 78).

Além do desígnio repressivo, as multas moratórias e punitivas desempenham uma função preventiva. A sanção do ilícito fiscal desestimula o descumprimento do dever fiscal, intimidando possíveis infratores (SILVA, 2007, p. 107). Nesse sentido, *mais do que retribuir o mal praticado, mais do que ressocializar o infrator, importa prevenir a prática de factos que conduzam à lesão do patrimônio do Estado e, conseqüentemente, a impossibilidade de satisfação das necessidades coletivas* (CARDONA apud SILVA, 2007, p. 118). Como expõe Coelho, sanciona-se não só *porque a ordem jurídica foi rompida*, como também *para que não mais a ordem jurídica seja rompida* (2010, p. 642).

É preciso ainda esclarecer dois conceitos relacionados à forma de sua imposição das penalidades. As sanções pecuniárias podem consistir em *multa de ofício* e *multa isolada*. As multas de ofício indica o procedimento para a constituição da penalidade pecuniária. Carvalho (2009, p. 578) aponta essa multa constitui *espécie de sanção aplicada pela Autoridade Administrativa mediante lançamento de ofício ou Auto de Infração*. A multa de ofício inclui tanto as multas punitivas quanto as moratórias. A multa de mora pode ser lançada tanto de ofício pela autoridade fazendária quanto por homologação (*ibidem*), porém as multas punitivas são constituídas exclusivamente pelo lançamento de ofício. A multa isolada, segundo o mesmo autor, é procedimento sancionatório que exige isoladamente a penalidade (*ibidem*, p. 579), cobrando-se apenas o seu valor.

²⁹ Uma vez que tanto as multas moratórias quanto as punitivas desempenham a mesma função repressiva, Coelho (2010, p. 628) entende que não há necessidade de distingui-las em punitivas e não-punitivas. “(...) entendemos, seja lá qual for o seu apelido, é espécie do gênero sanção. enquanto punição. A multa pecuniária é, portanto, tipo de pena (sanção). Em Direito Tributário, são puníveis (a) o não cumprimento da chamada obrigação principal (ou obrigação de dar) e (b) o não-cumprimento das impropriamente chamadas obrigações acessórias (obrigações de fazer e não-fazer). O suposto das multas, quiser que sejam, é sempre o descumprimento de dever legal ou contratual, ou seja, é sempre a prática de um ilícito. Logo, não há como distingui-las em punitivas e não-punitivas (moratórias). Ora a multa moratória é a que pune o não-pagamento ou o pagamento a menor ou a destempo da obrigação principal, que os danos da mora são ressarcidos, precisamente, pelos juros de mora previsto no CTN, e não pela multa, que, de moratória, só tem o nome.

3.3 A NATUREZA JURÍDICAS DAS INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

A identificação do subsistema normativo a que pertence as normas repressivas tributárias é relevante, na medida em que se descobrirá o regime jurídico a que se submete (SILVA, 2007, p. 189). Nesse diapasão, caso determinada norma possua natureza penal, aplicar-se-á os princípios reitores do direito penal; por outro lado, caso se considere a regra punitiva inserida no âmbito administrativo, submeter-se-á aos limites do direito administrativo; por sua vez, caso pertencente ao direito tributário, a norma estará sujeito aos princípios do *ius tributandi*. Dessa forma, para além de razões científicas, definição da natureza jurídica da infração e sanção fiscais acarretará consequências práticas relevantes.

A primeira corrente a ser destacada é a administrativista segundo a qual as normas sancionatórias tributárias estão inseridas no capítulo do Direito Administrativo. Conforme esse posicionamento, o ilícito tributário estaria vinculado à estrutura administrativa e violaria o direito do Estado de perceber seus recursos. Segundo James Goldschmidt, principal expoente dessa corrente, a sanção tributária tutelaria a Administração Pública (MORAES, 1987, p. 675).

Na Europa, vingou a corrente segundo a qual a natureza jurídica das normas sancionadoras tributárias seria penal. Um importante argumento para equiparar as infrações tributária e penal reside na identidade substancial de ambas. Os delitos fiscais não se diferenciam, no plano ontológico, das infrações tributárias (COSTA JR. e ZENARI, 1995, p. 12), de sorte que o ilícito penal consiste, igualmente, em ilícitos fiscais, tanto materiais quanto formais. Como consequência, há a possibilidade de um constante *fluxo e refluxo* que se estabelece entre uma esfera de ilicitude e outra (MOURULLO apud COSTA JR. e ZENARI, 1995, p. 14). Veja-se (*ibidem*).

A conversão de outras infrações em criminais (penalização) e reconversão de infrações criminais em meros ilícitos administrativos (despenalização) não afetam substancialmente o conteúdo de injustiça dos fatos. A ilicitude continua sendo a mesma. O único elemento que varia é a natureza da sanção. Tais reconversões – das quais temos frequentes exemplos na Itália e na Alemanha – obedecem a razões de política criminal, e constituem verdadeiras tentativas do legislador em buscar da solução mais justa e eficaz.

Nesse ponto, a diferença entre os ilícitos penais e tributários não seria uma diferença qualitativa, mas quantitativa. Dito de outro modo, não haveria uma distinção essencial entre as duas infrações, havendo uma *linha contínua de um ilícito material, que vai se atenuando, desde o núcleo do Direito Penal às infrações administrativas, sem nunca desaparecerem* (CERVEIRA, 2005, p. 29). A identidade substancial entre as infrações penais e tributárias e a consequente inexistência de distinções qualitativas entre os ilícitos traz implicações relevantes, notadamente no que diz respeito aos direitos e garantias dos indivíduos frente à Administração Pública (*ibidem*, p. 29).

Ademais, a inserção dos ilícitos fiscais na seara criminal justifica-se pelo fato de o legislador tributário e penal visar restringir a liberdade de ação do indivíduo em defesa do mesmo bem (ou interesse) jurídico, qual seja, a administração fiscal e a arrecadação tributária. Nessa linha (SILVA, 2007, p. 197):

A rigor, não se pode negar que a Administração Pública carece de interesses próprios, porquanto destina-se, ela mesma, à consecução dos interesses públicos gerais, que justificam sua existência. Nessa ordem de raciocínio, digno de nota consistem os interesses administrativos, genuinamente, interesses públicos gerais, por vezes dignos de proteção mediante a tutela penal ou extrapenal.

Outro ponto de contato entre as infrações tributárias e penais reside na unidade do ilícito. Mizabel Derzi (DERZI apud SILVA, 2007, p. 205) afirma que a antijuridicidade dos delitos tributários demanda a análise da legislação tributária que determinará os deveres a serem observados (SILVA, 2007, p. 205):

A compreensão do ilícito fiscal penal não prescinde da compreensão do ilícito tributário. As normas que erigem os delitos tributários e lhes imputam sanções penais não devem ser analisadas e não podem ser escorreitamente interpretadas, compreendidas e aplicadas sem prévia compreensão das normas tributárias que erigem, em seu comando, os deveres cuja inobservância é criminalizada.

Portanto, a configuração do delito fiscal exige a antijuridicidade decorrente das infrações à legislação tributária. Nessa linha, se uma conduta estiver tipificada criminalmente, mas não encontrar suporte na lei tributária, não poderá ser considerada ilícita e, portanto, não configurará crime.

Por fim, cabe mencionar a identidade funcional dos ilícitos penais e tributários. Ambas sanções possuem a mesma função, haja vista o *mecanismo de reação de ambos os ordenamento jurídicos diante da violação da lei (a sanção tem função de intimidação e de repressão)* (MORAES, p. 675-676). Nessa linha, as sanções penais e tributárias visam, primordialmente, à punição da infração praticada e à prevenção.

O sistema normativo brasileiro, contudo, não encampou a tese da natureza penal dos ilícitos tributários. O constituinte de 1988 repartiu entre os três entes políticos da Federação a competência para editar normas sobre instituição e o recolhimentos dos tributos (*ibidem*). Caso se reconhecesse a natureza penal das infrações tributárias, essas estariam restritas à competência legislativa da União prevista no art. 22, I, da Constituição Federal³⁰ de modo que apenas aquele ente político poderia estatuir infrações tributárias e cominar as respectivas sanções (SILVA, 2007, p. 239). Nessa perspectiva, destaca o autor que a Constituição Federal outorgou à União, Estados e Municípios não apenas a competência para instituição dos tributos, mas também competência para tipificar as infrações e cominar as respectivas sanções pelo descumprimento das obrigações tributárias instituídas. (*ibidem*, p. 240). Conclui o doutrinador: *a competência para erigir ilícitos fiscais não-delituosos é indissociável da competência dos entes tributantes para instituir as obrigações cuja eficácia pretendem assegurar e cuja infração é por elas punida.*

O ordenamento brasileiro fixa, em relação às infrações penais e infrações tributárias, competências distintas para aplicação das sanções. As penas decorrentes dos ilícitos penais são aplicáveis apenas pelo Poder Judiciário, cabendo ao Ministério Público provocar o órgão jurisdicional pelo exercício da ação penal. Por outro lado, a própria administração tributária possui competência aplicação das sanções, mediante o ato de lançamento (SILVA, 2007, p. 241). Portanto, se reconhecida a natureza penal das infrações fiscais, seria forçoso

³⁰ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho

concluir que a aplicação da respectiva sanção estaria sujeita ao princípio da reserva jurisdicional, sendo vedado à Administração sancionar a prática do ilícito.

Impende salientar que a atribuição de natureza penal às infrações tributárias implicaria em não reconhecer limites qualitativos e quantitativos impostos às sanções fiscais. Em relação aos limites qualitativos, Coimbra (2007, p. 221) ensina que o legislador tributário não pode restringir o exercício de atividades lícitas³¹. Igualmente seria vedado ao Legislativo editar normas tributárias que impusessem pena privativa de liberdade (*ibidem*, p. 223), haja vista a proibição de prisão por dívida. Quanto aos limites quantitativos, as multas tributárias sujeitam-se aos princípios que limitam o *ius tributandi*, como, por exemplo, o que veda o confisco, diferentemente das multas penais, que não se sujeitam ao princípio do não-confisco (*ibidem*, p.237-238).

Ainda existem considerações de ordem teórica que inviabilizam inserir as normas repressivas tributárias na seara penal. Na Espanha, surgiu a tese da pluralidade de ordenamentos jurídicos, conforme a qual haveria vários ordenamentos jurídicos que coexistiriam dentro de um global. Nessa linha, o ordenamento jurídico que restou violado – o qual também prevê a aplicação de sanções - determina a natureza do ilícito (CERVEIRA, 2005, p. 31). Nesse sentido (MONTORO PUERTO apud CERVEIRA, p. 31), haverá um ilícito penal quando for infringido o ordenamento jurídico do Direito Penal. Segundo essa lógica, haverá um ilícito tributário quando for constatada a infração ao ordenamento jurídico tributário. Portanto, a natureza jurídica da infração será determinada pelo subsistema jurídico onde está inserida.

O fato de as normas sancionadoras tributárias estarem inseridas no capítulo do direito tributário não significa que não sofrerá influxos do Direito Penal. Observa Ávila (2011, p. 128) que sanções tributárias, por visarem castigar o infrator pela transgressão do ordenamento jurídico possuem finalidade repressiva e intimidatória, de sorte que as penalidades sujeitam-se aos princípios penais e regras aplicáveis em matérias de punições.

³¹ Não pode, portanto, o Estado, nem mesmo ao exercer o *ius tributandi*, seja mediante a aplicação de normas tributárias impositivas ou sancionadoras, estorvar atividades laborais, profissionais ou empresariais e tampouco aniquilar ou comprometer significativamente o direito de propriedade.

Em razão da identidade ontológica, teleológica e funcional, as infrações e sanções tributárias sujeitam-se aos princípios do Direito Repressivo (SILVA, 2007, p. 193). Embora tais similitudes não permitam identificar a natureza criminal da infração tributária, as proximidades apontadas permitem a influência dos princípios penais no fenômeno repressivo verificável no Direito Tributário. Nesse sentido, são as considerações de Coimbra (2007, p. 149):

Os aludidos fatores de aproximação entre infrações fiscais e delituosas e não delituosas força, isto sim, a cogente atração e prevalência de princípios e normas gerais comuns da repressão, em sua maioria originários das ciências criminais, ao Direito Tributário Sancionador

E continua o autor (*ibidem*, p. 272):

Portanto, aqueles princípios destinados a controlar as potestades punitivas do Estado, forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito Penal e do Processo Penal, são não somente aptos, mas predispostos a se imiscuírem por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas.

Nessa linha, o legislador nacional, em matéria de infrações fiscais, adotou alguns princípios de clara inspiração penalística, como ilustram a legalidade (CTN, art. 97), a retroatividade benigna (CTN, art. 106), a interpretação mais favorável ao acusado (CTN, art. 112). O alcance dos princípios do Direito Penal na seara tributária não se limita àqueles que foram expressos pelo legislador, tendo em vista o disposto no art. 108, incisos III, do CTN, que possibilita a aplicação dos princípios gerais do direito público, do qual o Direito Penal é sub-ramo.

4 A RESPONSABILIDADE TRIBURÁRIA DA EMPRESA SUCESSORA EM RELAÇÃO ÀS MULTAS MORATÓRIAS E PUNITIVAS

O propósito desse capítulo é verificar se o vínculo de responsabilidade apontado engloba as sanções decorrentes das infrações praticadas pelas empresas sucedidas. Inicialmente, expõe-se o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em relação à matéria. Em seguida, faz-se um exame da regra de atribuição de responsabilidade prevista no art. 132 do Código Tributário, examinando-se sua finalidade e fundamento e os princípios relacionados. No próximo tópico, examina-se a influência do princípio da pessoalidade da pena na definição do responsável tributário.

4.1 O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES: DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 90.834 AO RECURSO ESPECIAL 923.012

O Supremo Tribunal Federal, quando ainda era competente para rever, em sede de Recurso Extraordinário, decisões que negassem vigência à lei federal³², reconhecia a intransmissibilidade das multas punitivas.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário 90.834³³, reconheceu que as multas punitivas fogem à responsabilidade da empresa sucessora. Como se verifica, uma sociedade anônima (Soma Crédito, Financiamentos e Investimentos S/A) transportou mercadorias com documentos irregulares, o que motivou a lavratura do auto de infração e a inscrição do crédito em dívida ativa. Em razão do não pagamento da penalidade, a Fazenda Pública ajuizou execução fiscal contra a empresa devedora. As empresas sucessoras (Banco Mercantil de Investimentos

³² Art. 119 da CF de 67 com Emenda de 1969. Compete ao Supremo Tribunal Federal: III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância por outros tribunais, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição ou negar vigência de tratado ou lei federal.

³³ 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 RESTABELEÇER A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU.

S/A" e a "Cia. Itaú de Investimento e Financiamento) oferecem embargos à execução, alegando que estavam sujeitas apenas ao pagamento dos tributos da sucedida, e não da multa imposta, esta considerada personalíssima e punitiva que não poderia ir além da pessoa da sucedida. O juízo *a quo* acatou a fundamentação deduzida nos embargos, julgando-o procedente. O Tribunal local, por outro lado, entendeu cabível a transferência da multa:

Ora, não sendo responsáveis os embargantes, como incorporadores da devedora, então, se enriquecem à custa da Fazenda Pública Estadual, pois, nesse ato - o da incorporação - ficaram eles com todos os bens que pertenciam à devedora; ficaram com os seus (...) haveres, ficaram, por certo, com o seu ativo e passivo e nesse passivo está a obrigação pelo pagamento de suas responsabilidades fiscais ou tributárias, inclusive as multas, como a que lhe foi imposta. Então, devem os embargantes pagar a multa que fora imposta à sua antecessora sucedida ou incorporada.

O STF, ao final, deu provimento ao Recurso Extraordinário para afastar do âmbito da responsabilidade da empresa sucessora as multas punitivas. O Ministro relator, em seu voto, menciona que o art. 132 do Código Tributário Nacional faz alusão à responsabilidade pelos tributos, definido no art. 3º do Código Tributário Nacional. Dessa expressão, não caberia interpretação extensiva, de modo a abranger as multas punitivas aplicadas à sucedida.

Desde a sua criação, o Superior Tribunal de Justiça, em 1988, vem mantendo a orientação segundo o qual as multas se transfeririam ao sucessor empresarial³⁴ ³⁵. Contudo, a jurisprudência dos Tribunais inferiores não era

³⁴ EXECUÇÃO FISCAL. MULTA MORATÓRIA. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR. O sucessor tributário é responsável pela multa moratória aplicada antes da sucessão. Recurso conhecido e provido. Recurso Especial 3097/RS. Relator Ministro Garcia Vieira. 1ª Turma. Julgamento 24.10.1990. Publicação 19.11.1990.

³⁵ TRIBUTÁRIO. EMPRESA INCORPORADORA. SUCESSÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR. MULTA FISCAL (MORATÓRIA). APLICAÇÃO. ARTS. 132 E 133, DO CTN. PRECEDENTES. 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

uníssona quanto à matéria, havendo acórdãos que seguiam as decisões do STJ e outros que não. Na apreciação do Recurso Especial nº 923.012³⁶, selecionado segundo a sistemática dos recursos repetitivos previstos no art. 543-C do Código de Processo Civil, o Superior Tribunal Justiça tratou de consolidar o entendimento relativo à extensão da responsabilidade.

Como aponta o relatório, uma sociedade limitada cujo objeto social consistia na venda bebida ajuizou ação para declarar a inexistência de relação jurídica que a obrigasse a pagar multa decorrente do não recolhimento do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) pela empresa incorporada. Tanto o juiz monocrático quanto o Tribunal local negaram o pleito da sociedade empresária, para considerar a empresa sucessora responsável pelas multas aplicadas à empresa sucedida. Contra essa decisão, a recorrente interpôs

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. Recurso Especial 852.972/PR. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. 1ª Turma. Julgamento 25.05.2010. Publicação 08.06.2010.

³⁶ 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. Recurso Especial 923.012/MG. Relator Ministro Luiz Fux. 1ª Seção. Julgamento 09.06.2010. Publicação 24.06.2010

Recurso Especial, novamente postulando a exclusão dos valores devidos a título de multa, ao argumento de que a responsabilidade da empresa sucessora não abrangeria as multas, limitando-se aos tributos.

O STJ desproveu o Recurso Especial, mantendo o entendimento das instâncias inferiores. Portanto, na linha da decisão, a responsabilidade da sucessora compreende tanto os tributos quanto as multas moratórias e punitivas.

O Ministro relator, Luiz Fux, fundamenta seu voto-condutor na interpretação conjunta do art. 129 e 133 do Código Tributário Nacional. Embora o art. 132 do CTN faça menção aos tributos devidos pelo sucedido, a regra prevista no art. 129, que faz referência ao crédito tributário. Nessa ótica, o “crédito tributário”, na visão do legislador, compreenderia os créditos originários dos tributos e das penalidades pecuniárias. O relator também se vale da doutrina de Sacha Calmon. Segundo o tributarista, a multa integra o passivo da empresa que se extingue, de sorte que o sucessor, sub-rogado nos débitos e crédito das sociedades extintas, absorve passivo, inclusive multas. Sustenta, ainda, um argumento de natureza consequencialista: *seria muito fácil apagar multas pela simples subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização legítima das formas de Direito societário, seria elididas as sanções garantidoras dos deveres tributários.*

4.2 O ART. 132 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A questão da transferência das multas moratórias e punitivas à empresa sucessora demanda uma análise do art. 132 do Código Tributário Nacional, dispositivo que, como se verificou, imputa a responsabilidade tributária às sociedades resultantes das operações de reorganização societária. Cumpre examinar, portanto, a extensão material da responsabilidade, elucidando a abrangência da hipótese da norma de responsabilidade.

4.2.1 A Interpretação Da Regra

A doutrina que defende a incomunicabilidade das penalidades pecuniárias fundamenta-se no fato de o texto do art. 132 do CTN fazer menção tão-somente aos tributos. Nesse ponto, Carvalho (2009, p. 592) afirma que o art. 132 não faz referência à expressão “crédito tributário” ou “obrigação”, de sorte que o legislador, ao se utilizar da palavra “tributo”, deixou claro quais valores cuja responsabilidade é repassada. Ávila (2011, p. 120), em igual sentido, afirma que o dispositivo é categórico ao limitar a responsabilidade da empresa sucessora aos tributos devidos:

O CTN não dá margem a qualquer incerteza: o art. 132 utiliza a expressão tributos que é definido no art. 3º, e em cujo conteúdo não se inclui a sanção de ato ilícito. Dessa maneira, a conclusão é inarredável: a responsabilidade da empresa sucessora restringe-se aos tributos que não foram recolhidos pela empresa sucedida, não alcançando as penalidades que poderiam ter sido atribuídas a esta, mas não foram.

A linha de argumentação de Paulsen (2012, p. 148) parte também do pressuposto antes apontado: a diferenciação entre tributo e multa. Menciona que, na interpretação dos dispositivos relacionados à responsabilidade, devem ser considerados os conceitos na dimensão específica (*ibidem*). Assim é que, havendo referência à responsabilidade pelos tributos, não há a transferência das penalidades ao sucessor (*ibidem*).

Por outro lado, Zenari contesta a tese que impede a comunicabilidade das multas em relação ao sucessor. Segundo o tributarista, o art. 129 do CTN enfatiza que o disposto na Seção *Responsabilidade dos Sucessores* se aplica aos créditos tributários. Como esse, nos termos do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal, e a obrigação principal compõe-se do pagamento do tributo e da penalidade pecuniária, a penalidade pecuniária estaria abrangida pelo crédito tributário, e, assim, a responsabilidade pela multa seria transferida ao sucessor.

A resolução da questão pressupõe, antes de tudo, a eleição do dispositivo que definirá a extensão material da responsabilidade do sucessor. Em outras palavras, é necessário verificar se o art. 129 ou o art. 132 do Código Tributário

Nacional é que definirá a abrangência da responsabilidade da sucessora. Na hipótese de contradição entre dispositivos, o ordenamento jurídico fornece os critérios para a solução dos conflitos normativos (SAMPAIO JR, 2010, p. 178). Entre esses critérios há o hierárquico (*lex superior derogat inferior*), o da especialidade (*lex specialis derogat generalis*) e cronológico (*lex posterior derogat priori*) (*ibidem*).

Cotejando o art. 129 – segundo o qual as normas de responsabilidade abrangerão os créditos tributários – com o art. 132 – conforme o qual a responsabilidade dos sucessores engloba os tributos –, verifica-se que esse dispositivo é especial em relação àquele. Andrade Filho (ANDRADE FILHO apud SILVA, 2007, p. 330) assevera que o art. 129 é norma de caráter geral que não derroga o art. 132, dispositivo de caráter especial que recorta ou exclui a incidência da norma geral em relação às situações específicas de que tratam. Ávila (2011, p. 121) também defende o caráter específico do art. 132, e afirma que entendimento contrário (*ibidem*):

Despreza a existência de regra específica regulando o caso de responsabilidade tributária por sucessão empresarial. Levada até as últimas consequências, tal justificação conduz à supressão da própria regra particular prevista no art. 132 do CTN, por substituir a palavra “tributos” pela expressão “crédito tributário”

Portanto, para reger a responsabilidade tributária das sociedades sucessoras, aplica-se o art. 132 do Código Tributário Nacional, regra especial em relação à geral prevista no art. 129, que, em princípio, admitiria a transferência da multa tributária, pois integrante do “crédito tributário” (ANDRADE FILHO apud SILVA, 2007, p. 330).

Cumprido examinar, se, por meio do uso de métodos interpretativos, o significado da regra comportaria ampliação, quer dizer, se o texto normativo abrangeria também as penalidades pecuniárias, e não apenas os valores devidos a título de tributo. O ponto de partida de qualquer processo interpretativo demanda a análise do sentido literal do texto (TIPKE, LANG, 2008, p. 308), o qual determinará o limite da exegese (LARENZ, 2009, p. 485). O que está para além

do sentido literal linguisticamente possível não pode ser considerado, por via de interpretação, significado da expressão linguística (*ibidem*, p. 453). Nesse sentido, afirma Larenz (*ibidem*, p. 457) que:

Uma interpretação que se não se situe já no âmbito do sentido literal possível já não é interpretação, mas modificação de sentido. Por conseguinte, o sentido literal a extrair do uso linguístico geral, ou sempre que ele exista, do **uso linguístico especial da lei** ou do uso linguístico jurídico geral, serve à interpretação, antes de mais, como uma primeira orientação, assinalando, por outro lado, enquanto sentido literal possível, o limite da interpretação propriamente dita. Delimita, de certo modo, o campo em que se lava a cabo a ulterior atividade do interprete

No campo do Direito, os termos caracterizam-se por possuir um significado específico (LARENZ, 2009, p. 452). Nessa linha, o intérprete deve estar adstrito aos conceitos e palavras da lei, não podendo fugir dos conceitos definidos pelo legislador (*ibidem*), sob pena de ultrapassar a significação das palavras.

Haja vista essas considerações, o Código Tributário Nacional contém, no art. 3º, definição específica em relação ao tributo: prestação pecuniária compulsória que não constitua sanção de ato ilícito. O legislador, ao se valer do vocábulo no art. 132, o fez utilizando-se do significado técnico-jurídico do termo, que exclui os valores decorrentes de sanção. O dispositivo não comporta outro conteúdo semântico a não ser aquele definido na própria lei, de sorte que a adoção de outro o termo, incluindo aí as penalidades, estaria, portanto, para além do significado. Nesse sentido, afirma Ávila (2011, p. 120):

Inexiste, por conseguinte, qualquer dúvida com relação à extensão material da responsabilidade da empresa sucessora de acordo com a regra específica que regula: ela abrange apenas tributos. Se assim é, não há qualquer fundamento para ampliar a hipótese da regra para incluir elementos não contemplados pelo seu significado mínimo.

E continua o autor:

No caso em pauta, não há ambiguidade alguma da regra de responsabilidade por sucessão empresarial, pois seu desígnio pode ser claramente definido pelo sentido mínimo de sua hipótese: a pessoa jurídica adquirente é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas adquiridas (artigo 132 do CTN); no conceito de tributo não se inclui sanção por ato ilícito.

Dessa forma, descabe lançar mão dos métodos interpretativos para alterar o sentido do dispositivo, quando o *legislador se manifestou concretamente a respeito da responsabilidade do sucessor no próprio texto normativo (ibidem, p. 120-121).*

4.2.2 A Finalidade e Fundamento da Norma

A regra de responsabilidade visa conciliar os interesses do Estado e responsável tributário: de um lado, busca tutelar a prestação tributária resultante da atividade econômica, a fim de que não seja extinta pelo desaparecimento da sociedade empresarial e pela consequente transferência do patrimônio da empresa; de outro, visa preservar o interesse do adquirente por *meio da limitação do risco que ele deve assumir com a prática da operação (ÁVILA, 2011, p. 122).*

Nessa linha, as operações de reorganização societária seriam prejudicadas e desestimuladas se a sociedade empresária resultante do processo arcasse com as penalidades praticadas pelas empresas sucedidas (*ibidem*). Martins, na esteira de Ávila, entende que o legislador limitou a responsabilidade dos sucessores aos tributos, prescindido das penalidades (MARTINS, 2008, p. 262). Isso reside na necessidade de fortalecimento das empresas nas operações de reorganização societária, necessidade essa ainda mais premente no Brasil (*ibidem*):

Não o mesmo Brasil, em que o fenômeno difere, pela insuficiência de capitais necessários ao nosso desenvolvimento, e onde os grupos existentes ainda são débeis, em termos ocidentais. A instituição, em nossa lei, do mesmo sistema adotado por alguns países europeus representaria, na maior parte das vezes, um desencorajamento ao remanejamento dos controles direcionais daquelas empresas, que enfraquecidas, pelos mais variados motivos, fossem incapazes de saldar suas obrigações, acumulando encargos a tornarem antieconômicas suas atividades

E continua o autor (*ibidem*, p. 263):

Creemos ter sido esta a pedra angular da intenção legislativa para enfrentar o problema das sucessões nas empresas, chegando a um ponto de justiça tributária adequada à realidade brasileira, em que se

harmonizam os interesses públicos imediatos com aqueles que permitam um maior desenvolvimento do país, pela integração de empresas, e, principalmente, pela absorção daquelas de menores condições pelas já adaptadas à nova dinâmica e visão da economia nacional

Como a finalidade da regra de sucessão empresarial é promover a as operações societárias pela limitação da responsabilidade, a interpretação do texto legal não permite o alargamento de seu conteúdo semântico para abarcar penalidades. Ao contrário, a utilização da finalidade subjacente à mencionada regra conduz à interpretação estrita de sua hipótese, sob pena de frustrar a própria continuidade da empresa (ÁVILA, 2011, p. 126).

No que diz respeito ao fundamento da responsabilidade, Ávila (*ibidem*, p. 123) menciona que esta decorre de dois fatores: de um lado, da capacidade econômica exteriorizada pela empresa sucedida; de outro, da persistência da força econômica na empresa sucessora, possibilitando ao sucessor a apropriação dos resultados e demais vantagens geradas pelo exercício passado da atividade empresarial (*ibidem*, p. 122). Sendo o tributo resultado da manifestação de capacidade econômica – lembremo-nos de que o legislador seleciona, no plano da realidade, os fatos que demonstrem signos de riqueza, hábeis a servirem de parâmetro da prestação tributária (CARVALHO, 2009, p. 181) - quem adquire a força econômica e os resultados deve se tornar responsável (ÁVILA, 2011, p.123).

Nesse sentido, as penalidades não podem ser transferidas ao responsável, na medida em que estas constituem *meras sanções por descumprimento da legislação tributária. Elas visam punir o infrator pela falta cometida. Elas não são consequência normativa da prévia exteriorização de capacidade econômica, nem mantêm vinculação da força econômica que a gerou (ibidem)*. Sendo, portanto, as multas resultado da insubordinação, sem vínculo com capacidade econômica manifestada, não haveria fundamento para responsabilizar a sucessora (*ibidem*).

4.2.3 Princípio da Legalidade

O art. 132 do Código Tributário Nacional é categórico ao imputar à empresa sucessora a responsabilidade pelos tributos devidos pela sociedade extinta. Não poderia existir interpretação distinta, na medida em que o art. 3º, ao conceituar tributo como prestação pecuniária que não constitua sanção de ato ilícito, veda a alteração do significado pela utilização de métodos interpretativos.

Como já se mencionou, as normas sancionantes fiscais possuem a mesma natureza jurídica das normas tributárias, de modo que as infrações tributárias estão sujeitas às limitações ao poder de tributar que tutelam o contribuinte em face ao Estado. Nessa linha, também vige em relação aos ilícitos fiscais o princípio da legalidade previsto no art. 150, I, da Constituição Federal³⁷. O princípio da legalidade, que subordina a atividade sancionadora da administração tributária, também decorre da influência do Direito Penal³⁸.

Consagrando esse princípio, o art. 97, inciso V, do Código Tributário Nacional³⁹ prevê *a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas*. Embora, o dispositivo faça menção apenas à criação de sanções para o descumprimento dos deveres tributários, deve-se entender que os demais elementos da relação

³⁷ Art. 150. 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.

³⁸ Art. 5º, XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

³⁹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; **V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas**; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

sancionatória – tais como a fixação da alíquota da multa ou da definição do sujeito infrator - também estão abrangidos pela legalidade.

Haja vista que os elementos essenciais da providência impositiva devem constar da lei (SILVA, 2013, p. 423), e a hipótese da regra prevista pelo legislador, a atribuição da responsabilidade à empresa sucessora por penalidade aplicada viola o princípio da legalidade, pois estende hipótese normativa não previamente determinada em lei (ÀVILA, 2011, p. 126).

Em seu *Sistema Constitucional Tributário*, o tributarista gaúcho (2012, p. 100) aponta que os princípios exercem função interpretativa, pois auxiliam na descoberta do significado das regras já expressamente previstas pelo ordenamento jurídico, restringindo ou ampliando significados. O princípio da legalidade, em específico, limita as possibilidades interpretativas, ao privilegiar uma exegese restritiva dos termos legais. Como a regra específica aplicável ao caso de sucessão empresarial baliza a responsabilidade da empresa sucessora somente aos tributos, a inclusão, por interpretação extensiva, extrapolaria a hipótese legal, não sendo, portanto, admissível.

4.2.4 O Princípio da Igualdade

O art. 134 estabelece que, nos casos de impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente aquelas pessoas indicadas nos incisos. O dispositivo atribui responsabilidade ao terceiro se concorrerem duas condições: (i) a impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação do contribuinte e (ii) a intervenção do terceiro no ato que constitui fato gerador da obrigação tributária, ou sua indevida omissão da qual tenha decorrido o não-pagamento do tributo (MACHADO, 2008, p. 571).

Carvalho (2009, p. 358) assevera que, para evitar a imputação da responsabilidade, as pessoas arroladas devem *intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta a punição*. Disso decorre a possibilidade de as multas de caráter moratório serem devidas

pelo responsável, porque, de certa forma, o inadimplemento pode ser imputado a ele (MACHADO, 2008, p. 583).

Em caso de responsabilidade por sucessão empresarial, modalidade de responsabilidade por transferência, o responsável assume o dever tributário em razão de evento posterior ao surgimento da obrigação tributária. Inexiste nesse caso dever de agir para evitar o inadimplemento do tributo. Na responsabilidade de terceiros, as pessoas mencionadas pelo legislador intervieram no fato gerador ou cuidaram do cumprimento da prestação tributária (ÁVILA, 2011, p. 127). Dessa forma, a diferença entre as modalidades de responsabilidade citadas reside no dever de ingerência do responsável.

O princípio da igualdade, conhecido pela fórmula clássica *há que se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais*, exige que situações idênticas estejam submetidas aos mesmos ônus e vantagens, enquanto que situações distintas estão sujeitas a encargos e benefícios distintos (SEABRA FAGUNDES apud SILVA, 2013, p. 217). Nessa linha, como o art. 134 - que prevê casos nos quais o responsável deve intervir para eximir-se do pagamento do tributo - engloba, no âmbito da responsabilidade, as multas moratórias, o art. 132, dispositivo que prescinde da intervenção para possibilitar a transferência dos tributos, não pode abranger as multas moratórias, sob pena de incidir a mesma consequência (transferência da responsabilidade pelas multas) para situações distintas (uma em que há dever de intervenção do contribuinte e outra em que não há).

4.3 O PRINCÍPIO DA PESSOALIZAÇÃO DA PENA

Como apontado no tópico 3.3, a similitude entre as infrações penais e infrações tributárias atrai os princípios do direito criminal na atividade repressiva da administração tributária. Na estruturação das normas sancionatórias, o legislador está limitado pelo princípio que veda a cominação de pena à pessoa diversa daquela que figurou na prática do ilícito. A Constituição Federal, em seu

art. 5º, XLV⁴⁰, determina que *a pena não passará da pessoa do condenado*, estatuidando o princípio da personalização da pena, de modo a evitar que o poder punitivo estatal ultrapasse a pessoa dos infratores (SILVA, 2007, p. 323).

Carvalho (2009, p. 592) assinala que a pessoalidade da pena determina que o *responsável somente responderá pelas infrações quando contribuir com ato próprio, não podendo assumir o polo passivo de imposições decorrentes de ilegalidades que jamais foram por ele praticadas*. Por essa razão, o vínculo de responsabilidade entre o sucessor e o Estado transfere apenas os tributos, e não as multas, dado que a infração ser perfectibiliza com a conduta pessoal do agente (*ibidem*, p. 593)⁴¹.

Nessa perspectiva, o princípio da pessoalidade aproxima-se do princípio da capacidade contributiva, pois restringem a escolha pelo legislador daqueles que podem figurar no polo passivo da relação. Em razão do princípio da capacidade contributiva, a eleição dos responsáveis está condicionada à vinculação ao fato descrito na hipótese de incidência. Assim, a responsabilidade tributária somente pode ser atribuída à pessoa que esteja vinculada indiretamente ao fato gerador ou ao contribuinte que o realiza (GOMES e ANTONELLI, 2010, p. 336). A indicação dos responsáveis pelas infrações tributárias é ainda mais limitada pelo princípio da personalização da pena, pois apenas aquele que praticou a infração na condição de autor, coautor ou partícipe pode sofrer a sanção⁴². Assim, todos aqueles fatos que ensejam a modificação do polo passivo

⁴⁰ Art. 5º, XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido

⁴¹ Em igual sentido, Paulsen (2012, p. 529) afirma que a pessoalidade das sanções impede a comunicabilidade das penalidades pecuniárias: *Em determinados casos, pode-se estagnar que a responsabilidade apenas pelos tributos, não pela totalidade dos créditos (tributos e multas), mas deve-se compreender que o CTN busca preservar a pessoalidade da sanção. Assim é que, na maioria das hipóteses de responsabilidade, refere-se à responsabilidade pelos tributos tão somente, de modo que a responsabilidade pelas infrações (obrigação de pagar as penalidades) não se transfere ao sucessor ou ao terceiro*.

⁴² Edegar Oliveira afirma que a eleição do responsável, no âmbito tributário, *é delimitada pela existência de alguma vinculação com o fato gerador e com o princípio da capacidade contributiva em relação aos tributos e personalização da pena no que se refere à penalidades* (OLIVEIRA apud SILVA, 2009, p. 327).

da obrigação tributária não são aptos a transferir ou comunicar a responsabilidade pelo ilícito cometido pelo sucedido (MOLINA apud SILVA, 2007, p. 325).

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, antes do julgamento do Recurso Repetitivo 923.012, proferiu decisões nas quais negava a transferência das multas para o sucessor tributário tendo em vista o princípio da personalização da pena⁴³ ⁴⁴. No Supremo Tribunal Federal, embora não haja decisões aplicando o princípio no caso de sucessão empresarial, a Corte reconheceu, na hipótese de sucessão decorrente da aquisição de estabelecimento comercial, prevista no art. 133 do Código Tributário Nacional, a personalidade da multa punitiva⁴⁵ ⁴⁶.

⁴³ TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. RESPONSABILIZAÇÃO DA SUCESSORA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Revela-se impossível a atribuição de responsabilidade à sucessora pelas multas punitivas impostas à empresa sucedida, decorrentes de infração à legislação tributária. Deve-se ter em conta que a responsabilização, nos termos do art. 132 do CTN, se dá pelos tributos devidos pela sucedida, não possuindo tal natureza as multas punitivas, justamente por configurarem sanção a ilícito. Ademais, não há olvidar o princípio da personalização da pena. Agravo de Instrumento. 2007.04.00.020094-9. Relator Joel Ilan Paciornik. Julgamento 02.06.2010. Publicação 15.06.2010

⁴⁴ TRIBUTÁRIO. MULTA PUNITIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. EMPRESA INCORPORADORA. ART. 132 DO CTN. DISTINÇÃO ENTRE TRIBUTO E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. In casu está sendo exigida da empresa incorporadora multa punitiva em virtude de ter supostamente a empresa incorporada recebido/adquirido produtos sem observância do contido no art. 173, do RIPI/82. 2. Consoante se infere do art. 132 do Codex Tributário, a empresa incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela empresa incorporada, sendo que a norma não faz referência às multas por infração à legislação tributária. O conceito do art. 3º do CTN é inequívoco no sentido de que tributo não constitui sanção de ato ilícito. Assim, o dispositivo que diz da responsabilidade pelo tributo não implica a responsabilidade pelas multas decorrentes do descumprimento das normas tributárias. 3. Tendo em conta que não é dado ao intérprete e aplicador olvidar os destaques feitos pelo legislador, não há como fugir de tais conceitos (tributos/obrigações tributárias) na análise do âmbito da responsabilidade tributária. APELAÇÃO CIVEL, 2002.04.01.049882-2, Primeira Turma, Relator Maria Lúcia Luz Leiria, DJ 15/09/2004)

⁴⁵ 1. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART 133. O Supremo Tribunal Federal sustenta o entendimento de que o sucessor é responsável pelos tributos pertinentes ao fundo ou estabelecimento adquirido, não, porém, pela multa que, mesmo de natureza tributária, tem o caráter punitivo. 2. Recurso extraordinário do fisco paulistano a que o STF nega conhecimento para manter o acórdão local que julgou inexigível do sucessor a multa punitiva. Recurso Extraordinário 82.754/SP. Relator Ministro Antônio Neder. 1ª Turma. Julgamento 24.03.1981. Publicação 10.04.1981.

⁴⁶ ICM. MULTA PUNITIVA. Não responde por ela o sucessor no negócio. O art. 133 do CTN responsabiliza solidariamente o sucessor do sujeito passivo pelos tributos que este não pagou, mas não autoriza a exigência de multas punitivas, que são de responsabilidade pessoal do antecessor (CTN, art. 137. Súmula n. 192). Esse art. 133 não comporta interpretação extensiva, que os arts. 106, 122, 134 e 137 do CTN interpretados sistemática e analogicamente condenam. (...) Recurso Extraordinário 77.571/SP. Relator Ministro Rodrigues Alckmin. 1ª Turma. Julgamento 04.03.1975. Publicação 04.04.1975

4.4 PRESUNÇÃO DE FRAUDE?

Cabe, por fim, perquirir a possibilidade de utilizar as operações societárias como meio para excluir as penalidades aplicadas. Calmon afirma que *seria muito fácil apagar multas pela simples subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização legítima das formas de Direito societário, seria elididas as sanções garantidoras dos deveres tributários*. Havendo créditos tributários oriundos da prática infracional, as operações de reorganização societária seriam motivadas pelo intuito de escapar do pagamento das penalidades pecuniárias. Reconhecida a intransmissibilidade das multas, os agentes econômicos tratariam de promover operações societárias com o fim de “apagar” os débitos infracionais.

Esse entendimento, contudo, acarretaria a presunção de que os contribuintes agiriam de má-fé, e não com o intuito de preservar a continuidade da atividade empresarial e seus frutos (ÁVILA, 2011, p. 128-129). Coimbra (2007, p. 331) adverte *não se pode, jamais, admitir a transmissão de penalidades mediante presunção de mala fides, ainda que sob o pálio de prevenir fraudes*. Nessa linha, vigora, com plena força, o brocado latino *quisquis praesumitur bonus; et semper in dubiis pro reo respondendum* (todos são presumidamente bons; em caso de dúvida, a favor do réu). Encontrada em todos os ramos do Direito, a presunção de boa-fé consubstancia valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica (PERELMAN, 2004, p. 121). Ademais, o princípio da segurança jurídica, como consectário do Estado de Direito, faz presumir *a boa-fé das pessoas, com fundamento para que as relações jurídicas possam desenvolver-se*.

Pode-se dizer que a boa-fé constitui presunção *juris tantum*, cabendo à administração tributária comprovar que a operação fora realizada com o intuito de fugir ao pagamento da penalidade pecuniária. Demonstrada a má-fé, postula-se a

anulação da fusão, da incorporação e cisão para salvaguardar seu crédito, com fulcro no art. 232 da Lei das Sociedades Anônimas⁴⁷ e 1.122 do Código Civil⁴⁸.

⁴⁷ Art. 232. Até 60 (sessenta) dias depois de publicados os atos relativos à incorporação ou à fusão, o credor anterior por ela prejudicado poderá pleitear judicialmente a anulação da operação; findo o prazo, decairá do direito o credor que não o tiver exercido. § 1º A consignação da importância em pagamento prejudicará a anulação pleiteada. § 2º Sendo ilíquida a dívida, a sociedade poderá garantir-lhe a execução, suspendendo-se o processo de anulação. § 3º Ocorrendo, no prazo deste artigo, a falência da sociedade incorporadora ou da sociedade nova, qualquer credor anterior terá o direito de pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas.

⁴⁸ Art. 1.122. Até noventa dias após publicados os atos relativos à incorporação, fusão ou cisão, o credor anterior, por ela prejudicado, poderá promover judicialmente a anulação deles. § 1º A consignação em pagamento prejudicará a anulação pleiteada. § 2º Sendo ilíquida a dívida, a sociedade poderá garantir-lhe a execução, suspendendo-se o processo de anulação. § 3º Ocorrendo, no prazo deste artigo, a falência da sociedade incorporadora, da sociedade nova ou da cindida, qualquer credor anterior terá direito a pedir a separação dos patrimônios, para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O designo desta monografia foi o de analisar a consistência jurídica da tese jurídica adotada pelo Superior Tribunal de Justiça segundo a qual a empresa sucessora seria responsável não só pelos tributos, como também pelas penalidades pecuniárias decorrentes de infração praticada pela empresa sucedida.

2. Na primeira parte do trabalho, foram expostas as formas de reorganização societárias que acarretam a alteração da personalidade das sociedades empresariais. Na sequência, procurou-se verificar o tratamento conferido pelo Código Tributário Nacional ao fenômeno societário, enquadrando-o em uma das espécies de responsabilidade prevista no CTN. Na hipótese, as sociedades sucessoras respondem, em razão do evento sucessório, pelos tributos devidos pelas sociedades extintas.

3. Na segunda parte da exposição, verificou-se que a infração tributária constitui violação a dois deveres básicos, quais sejam, o de pagar tributo e o de colaborar com a administração tributária mediante um *fazer* ou um *não fazer*. Constatado o ilícito, impõe-se ao infrator a aplicação de penalidades pecuniárias.

4. Descumprida a obrigação de adimplir o tributo, surge a multa *moratória*; descumpridas as obrigações acessórias, impõe-se a multa punitiva. Ambas visam punir o agente pelo ilícito e a intimidar possíveis infratores. Apesar de as multas e os tributos constituírem prestação pecuniária, ambos os valores não se confundem: aquele possui como fato jurígeno a prática de um fato ilícito, enquanto esse se origina de um comportamento lícito.

5. A natureza jurídica das infrações e sanções fiscais é tributária, razão pela qual estão sujeitas aos princípios do Direito Tributário. Em razão das semelhanças entre os ilícitos fiscais e criminais, dentre os quais se destaca a identidade ontológica, teleológica e funcional, os princípios do Direito Penal limitam a manifestação punitiva verificada no Direito Tributário.

6. Ao definir a extensão da responsabilidade prevista art. 132 do Código Tributário Nacional, o Corte entendeu que o dispositivo deveria ser analisado de acordo com o art. 129, que prevê a aplicação das regras de responsabilidade em relação aos créditos tributários. Conquanto a norma eleja o sucessor empresarial como responsável em relação aos tributos, o Tribunal realizou uma interpretação ampliativa do dispositivo de modo a abarcar as multas, sejam de qual natureza for. A par disso, entendeu, com base na doutrina de Sacha Calmon, que as operações de reorganização societária poderia consistir em subterfúgio para eliminar os créditos devidos a Fazenda Pública oriundas da prática infracional. Ademais, valeram-se os julgadores de argumento recorrente de que o sucessor é sub-rogado nos débitos da empresa extinta, absorvendo todos os débitos, o que inclui as multas.

7. Contudo, ao examinarmos o art. 132 do Código Tributário Nacional, sua finalidade e fundamento, e os princípios constitucionais relacionados, verifica-se que a solução jurisprudencial adotada não é a mais adequada.

8. O art. 129 do CTN não poderia ser utilizado para verificar o alcance da responsabilidade empresarial, dado que o art. 132 constitui dispositivo especial, de sorte que, nesse aspecto, o aplica-se o critério *lex specialis derogat generalis* na solução do conflito normativo. O dispositivo a reger a questão jurídica prevê, de modo preciso, a responsabilidade da empresa sucessora em relação aos *tributos*.

9. Como se verificou, o CTN distinguiu, no art. 3º, os tributos das multas tendo em vista o fato jurígeno que os desencadeia. A despeito de estarem sob o abrigo da expressão *obrigação tributária*, os tributos e as multas diferenciam-se do em razão de seus pressupostos normativos: enquanto os primeiros possuem hipótese de incidência lícita, implicando o surgimento de direitos e deveres, as penalidades pecuniárias pressupõe a prática de fato ilícito. Portanto, ao se valer de termo técnico para definir o tributo, não cabe margem ao aplicador para lançar mão de métodos interpretativos tendentes a ampliar a hipótese da regra.

10. A finalidade da regra conduz não conduz à conclusão diferente. A norma do art. 132 visa a garantir a perpetuação da atividade empresarial, de modo que as operações societárias não encontrem obstáculos. Em observância à sua finalidade, a regra não comportaria interpretação extensiva para abarcar as penalidades pecuniárias.

11. A responsabilidade da empresa sucessora fundamenta-se, ademais, na capacidade econômica exteriorizada pela sociedade extinta e apropriada pelo sucessor, que obterá as vantagens do exercício da atividade econômica. Como o tributo decorre do poder econômico exteriorizado e apropriado, é razoável sua transferência para a pessoa do sucessor; o mesmo não se pode dizer das penalidades, pois essas não refletem a exteriorização da capacidade econômica, mas apenas *insubordinação* do sucedido quanto às normas tributárias.

12. Tendo em vista que o princípio da legalidade impede a criação de novas regras restritivas do patrimônio – direito fundamental, aliás, com assento constitucional – que não foram previstas pelo legislador, não encontra amparo a ampliação da regra de responsabilidade para abarcar as sanções pecuniárias. Se o legislador previu apenas a responsabilidade pelos tributos, não cabe ao aplicador realizar interpretação extensiva do dispositivo para imputar ao responsável tributário a obrigação sancionatória.

13. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça também viola o princípio da igualdade. O art. 134 do CTN prevê as hipóteses de responsabilidade por terceiros. Nessa modalidade, os sujeitos indicados possuem o dever jurídico de zelar pelo pagamento do tributo devido pelos contribuintes; do contrário, respondem solidariamente. Em razão da obrigação de intervenção, o parágrafo único estende a responsabilidade do terceiro em relação às multas moratórias. Por outro lado, nas situações de responsabilidade por transferência, o responsável eleito não possui relação com o fato gerador da obrigação tributária. Com base nessas considerações, o vínculo de responsabilidade não engloba os

valores referentes à multa, pois implicaria a imposição da mesma consequência jurídica a sujeitos que possuem deveres distintos.

14. A comunicabilidade das penalidades pecuniárias ao sucessor encontra óbice no princípio da personalização da pena, que impede a aplicação de sanções a quem não tenha contribuído para a prática do ilícito. Como as sociedades sucessoras não deixaram de adimplir o tributo ou de cumprir com os deveres instrumentais, a elas não pode ser aplicada a penalidade aplicada, pois ultrapassa a figura do infrator.

15. A circunstância de a empresa sucessora não arcar com as sanções não pode acarretar a presunção de que a operação societária fora realizada com o objetivo de não pagar a multa. A presunção de boa-fé, princípio básico do Direito e derivado do princípio da segurança jurídica, exige prova idônea da má-fé dos agentes envolvidos no processo de reorganização societária.

16. Com base nessas considerações, conclui-se que o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, que implica a responsabilização da empresa sucessora pelas multas moratórias e punitivas decorrentes de infração praticada pela sociedade extinta, carece de consistência, violando, além de preceitos legais, princípios com assento constitucional. Nessa linha, acredita-se possível, em sede de Recurso Extraordinário, provocar manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito da matéria para eventual alteração jurisprudencial.

6 REFERÊNCIAS

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ÁVILA, Humberto Bergman. Responsabilidade por Sucessão Empresarial. Responsabilidade da Empresa Sucessora por Penalidades Decorrentes de Faltas Cometidas pela Empresa Sucedida. Exame da Abrangência do art. 132 do Código Tributário Nacional. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 187, abril, 2011.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008

BULGARELLI, Waldírio. Fusões, Incorporações e Cisões de Sociedades. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. Comentários à Lei de Sociedades Anônimas. 3ª ed., vol 4, tomo I. São Paulo, Saraiva, 2002.

_____. Comentários ao Código Civil. 2ª ed., vol 13. São Paulo: Saraiva, 2005.

CERVEIRA, Fernanda Pessoa. Fundamentos do Poder Administrativo Sancionador: O Exame da Culpabilidade na Infração Administrativa. 2005. 134 páginas. Dissertação. Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.

COELHO, Sacha Calmon Navarro Coelho. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. Teoria e Prática das Multas Tributárias: Infrações Tributárias e Sanções Tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA JR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações Tributárias e Delitos Fiscais. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Manual de Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008

ENGISCH, Karl. Introdução ao Pensamento Jurídico. 10ª ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2008

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. Curso de Direito Tributário Brasileiro: volume 1. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Sanções Tributárias. In: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4: Sanções Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. 5ªed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013

_____. Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 96 a 138.vol 2. São Paulo: Atlas, 2004

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sanções Tributárias. In: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4: Sanções Tributárias. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

_____. Comentários ao Código Tributário Nacional. 5ª ed. vol 2. São Paulo: Saraiva, 2008

MORAES, Bernardo Ribeiro de Compêndio de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 4ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PERELMAN, Chaim. Lógica Jurídica: Nova Retórica 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes. Compêndio de Legislação Tributária. 2ª ed. São Paulo: Edições Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito Tributário. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. Curso de Direito Comercial: 2ª ed., vol 3. São Paulo: Malheiros, 2012.

VILLEGAS, Hector. Derecho Penal Tributário. São Paulo: Resenha Tributária e EDUC, 1974.

ZENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 8ª ed, São Paulo: Atlas, 2002.

DECISÕES JUDICIAIS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 923.012/MG. Relator Ministro Luiz Fux. 1ª Seção. Julgamento 09.06.2010. Publicação 24.06.2010

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 90.834/MG. Relator Ministro Djaci Falcão. 2ª Turma. Julgamento 11.05.1979. Publicação 08.06.1979

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 3097/RS. Relator Ministro Garcia Vieira. 1ª Turma. Julgamento 24.10.1990. Publicação 19.11.1990.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 852.972/PR. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. 1ª Turma. Julgamento 25.05.2010. Publicação 08.06.2010

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento. 2007.04.00.020094-9. Relator Joel Ilan Paciornik. Julgamento 02.06.2010. Publicação 15.06.2010

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Civil 2002.04.01.049882-2. Relatora Maria Lúcia Luz Leiria 1ª Turma. Julgamento 25.08.2004. Publicação 15.09.2004

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 77.571/SP. Relator Ministro Rodrigues Alckmin. 1ª Turma. Julgamento 04.03.1975. Publicação 04.04.1975

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 82.754/SP. Relator Ministro Antônio Neder. 1ª Turma. Julgamento 24.03.1981. Publicação 10.04.1981.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 79.625. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. Órgão Julgador: Tribunal Pleno Julgamento: 14/08/1975. Publicação: 08.07.1976