

JOÃO GUILHERME GUERRA CAVALCANTI

INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

**Da responsabilidade dos sucessores no cumprimento das obrigações
pecuniárias delas decorrentes**

RECIFE

2015



INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

RECIFE

INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

**Da responsabilidade dos sucessores no cumprimento das obrigações
delas decorrentes**

Monografia-final de conclusão de curso apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributário – IBET - Recife, como exigência parcial para obtenção do grau de pós-graduado *strito sensu* em Direito Tributário.

RECIFE

2015

RESUMO

O presente trabalho trata-se de um estudo orientado à verificação da possibilidade jurídica de se atribuir aos sucessores a responsabilidade pelo pagamento de multas aplicadas aos sucedidos em razão de infrações à legislação tributária por estes perpetradas. Para esse objetivo, far-se-á uma análise dos institutos da obrigação tributária, das infrações à legislação tributária e sanções passíveis de serem cominadas, da interpretação e integração da legislação tributária, da sujeição passiva e do princípio da pessoalidade da pena. Por fim, proceder-se-á com o estudo específico da responsabilidade estrito senso dos sucessores, para, ao final, concluir pela possibilidade ou não de se proceder com imputação aos sucessores o dever de cumprimento de referida obrigação.

Abstract: The present investigation is a study directioned to verifying the legal possibility of viability of allow to the successors the responsibility of paying the fines imposed to the predecessor in view of violations of tax laws. For this purpose, will take an analysis of the institutes of tax obligation, the violations of tax laws and de fines that can be imposed, the interpretation and integration of tax laws, the passive subjecting and the principle that penalties must be specific to the offender. Lastly, it will do an in-depth study into the responsibility strict sense to, at last, conclude about the possibility or not to imposed in to successors the obligation of comply the obligation.

SUMÁRIO

1. Introdução	5
2. Obrigação tributária	6
2.1. Obrigação principal e obrigação acessória	7
2.1.1. Obrigação principal	7
2.1.2. Obrigação acessória	8
2.2. Da estrutura normativa das obrigações	9
3. Das infrações à legislação tributária e sanções decorrentes	10
3.1. Das infrações	10
3.2. Das Sanções	10
4. Da interpretação e integração à legislação tributária	14
4.1. Interpretação	15
4.1.1. Métodos de interpretação	15
4.1.2. Interpretação benigna	16
4.1.3. Interpretação econômica	17
4.2. Integração	18
5. Princípio da pessoalidade da pena	20
6. Da sujeição passiva	21
6.1. Da responsabilidade por transferência	22
6.1.1. Da responsabilidade dos sucessores	24
6.1.1.1. Casos específicos das operações societárias e do trespasse	28
7. Considerações finais	33
8. Referências	35

1. INTRODUÇÃO

O Estado, para financiar os serviços que presta em benefício da sociedade, precisa de recursos, que podem ser obtidos de diversas maneiras, tais como o desenvolvimento de atividade econômica, a exploração do patrimônio próprio, a instituição de tributos, entre outras.

A mais relevante forma de obtenção desses recursos consiste na instituição de tributos, que são cobrados das pessoas em geral, de acordo com que manifestem capacidade contributiva e levem a efeito fatos previstos em hipóteses normativas.

A fim de garantir o adimplemento desse dever de carrear aos cofres públicos recursos a título de tributos, o Estado impõe aos destinatários da norma obrigações de caráter acessório, que facilitam o controle destes por aqueles.

Além disso, o Estado prevê sanções pecuniárias para o caso de descumprimento de tais obrigações, sejam estas concernentes ao dever de recolher tributos ou às de caráter acessório destinadas à facilitação do controle estatal.

Ocorre que o sujeito devedor pode, por alguma razão, extinguir-se ou transferir o patrimônio que ensejou a exação para terceiros. É o que se dá quando, por exemplo, a pessoa natural morre, a pessoa jurídica passa por alguma operação societária ou quando há a venda de bens.

Para garantir a satisfação de seus créditos, nesses casos, a legislação prevê a responsabilidade dos sucessores ou dos adquirentes dos bens. Nesses casos, são criadas hipóteses de sujeição passiva que fazem recair o dever de recolhimento do tributo sobre pessoas diversas das que realizaram o fato expressivo da capacidade contributiva eleito pela norma como ensejador da obrigação tributária.

Nesse contexto é que surge a responsabilidade dos sucessores, a quem a legislação imputa o ônus de arcar com as obrigações impostas, originalmente, aos sucedidos.

Questiona-se, porém, se as sanções pecuniárias aplicadas no caso de descumprimento de obrigações concernentes ao dever de recolher tributos ou às de caráter acessório podem ser imputadas a sujeito distinto daquele que denotou os elementos conotados na hipótese de incidência da norma, o que se pretende responder com o presente estudo. Ou seja, objetiva-se, aqui, perscrutar se é ou não possível atribuir-se a responsabilidade em questão quando o crédito consiste não em tributo, mas em multa.

Nesse desiderato, convém apontar que o tema investigado relaciona-se estreitamente com os institutos da obrigação tributária, das infrações à legislação tributária e sanções passíveis de serem cominadas, da interpretação e integração da legislação tributária e sujeição passiva. Ainda, necessário analisar a aplicabilidade do princípio da pessoalidade da pena, previsto no art. 5º, XLV, da CRFB¹, às infrações à legislação tributária.

Portanto, a definição desses conceitos e a fixação de premissas sobre eles são imprescindíveis ao curso do raciocínio que se pretende seguir rumo a uma ilação coerente.

2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Direito Tributário é um ramo da Ciência do Direito eminentemente obrigacional, na medida em que estuda uma relação jurídica que se instaura com o fito de adimplemento de uma prestação.

Isso se justifica porque o Estado, a fim de atingir as suas finalidades e proporcionar o bem comum de toda a coletividade, necessita de recursos financeiros e uma das formas, senão a mais importante, de se auferi-los é mediante a instituição e arrecadação de tributos.

É exatamente este panorama que retrata o cunho obrigacional do Direito Tributário, porquanto a dinâmica dessa instituição e arrecadação de tributos se dá mediante uma relação jurídica obrigacional.

Nesse sentido, o Estado, colocando-se na condição de credor, tem o direito de exigir do devedor o cumprimento de uma prestação, com o fito de satisfazer a referida necessidade material.

Segundo Luciano Amaro, *a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum*², apenas se diferenciando em razão de seu objeto, *que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo*³.

¹ CRFB, 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;

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 271.

³ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 271.

A obrigação em estudo surge, necessariamente, em decorrência do acontecimento de um fato previsto em lei, ou seja, *a lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado*⁴.

2.1. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

A obrigação tributária classifica-se em principal e acessória, conforme previsto no art. 113, *caput*, do Código Tributário Nacional⁵.

2.1.1. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

Ao direito tributário, o que interessa, conforme já dito, é a arrecadação de recursos destinados à satisfação das necessidades materiais do Estado. Desse modo, classifica-se como principal a obrigação consistente no dever de entregar aos cofres públicos tais recursos, tratando-se, pois, de uma obrigação de dar.

Nesse sentido, assevera Luciano Amaro que *a relação jurídica mais importante no direito tributário, obviamente, é a que tem por objeto o pagamento do tributo*.

Necessário ressaltar que o Código Tributário Nacional inclui na obrigação principal não só a obrigação de pagar tributo, mas também a de pagar multa. Sobre o assunto, o art. 113, *caput*, §1º, do CTN, define obrigação principal como sendo aquela que *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*.

Vê-se, então, que o critério utilizado pelo CTN para enquadrar uma obrigação como principal é o seu caráter pecuniário, e não apenas a sua finalidade arrecadatória, razão por que Hugo de Brito Machado afirma que, *na obrigação principal, a prestação é a entrega de dinheiro ao Estado*⁶.

Tal enquadramento legal, porém, recebe críticas da doutrina, sob o fundamento de que o Código não poderia ter enquadrado como obrigação tributária algo que não é tributo. Nesse sentido, Luciano Amaro aponta que *o legislador errou ao contaminar o conceito de obrigação tributária com a sujeição do infrator ao jus puniendi estatal*⁷.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 128.

⁵ CTN, art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 130.

⁷ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 274.

No mais, cabe pontuar que a obrigação principal sempre decorrerá de lei, seja em razão do princípio da legalidade expresso genericamente no art. 5º, II⁸, da CRFB/88, seja em razão da legalidade tributária, especificamente prevista no art. 150, I⁹, ambos da CRFB/88. Ainda, o CTN também corrobora esta exigência, conforme previsão dos artigos 96, I e V¹⁰, e 114¹¹.

2.1.2. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Segundo o direito privado, acessória é a obrigação que depende da principal, de modo que aquela seguiria, sempre, a sorte desta, à luz do princípio da gravitação jurídica. Essa classificação do direito privado, porém, não se aplica fielmente ao campo de estudo do direito tributário, em que a acessoriedade tem outra conotação.

Em matéria tributária, a obrigação acessória não está necessariamente atrelada a uma obrigação principal. Sobre o assunto, Luciano Amaro assevera que:

A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine.

A acessoriedade, aqui, leva em conta a finalidade de existência da obrigação, conforme preconiza o §2º do art. 113 do CTN¹², segundo o qual as obrigações acessórias são *previstas no interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos*.

Assim, embora, em matéria tributária, a obrigação acessória não esteja necessariamente atrelada a uma obrigação principal, ela existe sempre em razão desta, já

⁸ CRFB/88, art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁹ CRFB/88, 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;

¹⁰ CTN, art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

¹¹ CTN, art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

que a finalidade de sua previsão é instrumentalizar o Estado com meios para garantir a arrecadação dos tributos.

Observe-se, porém, que a obrigação acessória não tem a finalidade de garantir o cumprimento de toda e qualquer obrigação principal. Isso porque a multa também é considerada pelo CTN como uma obrigação principal, mas a obrigação acessória existe para garantir apenas o pagamento dos tributos, conforme parte final do referido §2º.

Consoante será melhor evidenciado no tópico seguinte, as multas, embora sejam obrigações principais, têm por finalidade a garantia de cumprimento do dever de pagar tributos e também das obrigações acessórias. Ou seja, as multas são instrumentais tanto em relação ao dever de pagar tributo, quanto ao dever de cumprir as obrigações acessórias.

Portanto, embora essa instrumentalidade em relação à obrigação de pagar tributo (obrigação principal) seja uma característica das obrigações acessórias, a nota que as distingue, segundo o critério de classificação do CTN, em verdade, é o objeto da prestação, haja vista que será de tal espécie toda aquela que tiver por objeto um fazer ou um não fazer, conforme o já referido §2º do art. 113.

Depreende-se, pois, que a obrigação principal consiste em uma obrigação de pagar (tributo ou multa), ao passo em que a obrigação acessória consiste em uma obrigação de fazer ou de não fazer.

2.2. DA ESTRUTURA NORMATIVA DAS OBRIGAÇÕES

As obrigações tributárias estarão, necessariamente, previstas em normas jurídicas emanadas do Estado. Aqui, frise-se, não há espaço para a autonomia da vontade.

Tais normas terão sempre a mesma estrutura sintática, apenas se distinguindo umas das outras no que tange ao conteúdo semântico.

As normas em questão serão formadas por uma hipótese e por uma consequência. A hipótese prevê um evento que, acaso verificado no mundo dos fatos, ensejará o surgimento de uma obrigação, que é justamente a relação jurídica prescrita pelo consequente.

No caso da obrigação de pagar tributo e das obrigações acessórias, a previsão da hipótese será, necessariamente, um evento lícito, ao passo em que a norma

instituidora da multa, consoante será melhor delineado adiante, traz em sua hipótese um evento ilícito.

3. DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E SANÇÕES DECORRENTES

3.1. DAS INFRAÇÕES

As obrigações tributárias são previstas pela legislação para serem adimplidas. Todavia, não se pode ignorar a hipótese de elas virem a ser violadas, até porque nem todos se submetem com satisfação aos deveres, mormente aos de ordem tributária.

Nessa perspectiva é que surgem as infrações à legislação tributária, que se caracterizam pelo inadimplemento das obrigações por ela instituídas.

Nesse sentido é que Sacha Calmon Navarro Coelho¹³ prescreve que:

No mundo jurídico, as obrigações são contraídas ou impostas (deveres autônomos e heterônomos) para serem cumpridas. O descumprimento dos deveres – sua inadimplência – caracteriza, e perfeitamente, o fenômeno jurídico do ilícito na sua expressão mais lata (descumprimento de dever legal ou contratual).

Infrações à legislação tributária significam, pois, o não cumprimento de obrigações dela decorrentes, sejam de caráter principal, sejam de caráter acessório, consoante classificação estudada, ou seja, relacionam-se *com o não cumprimento de determinadas prestações*¹⁴.

Elas podem ser de variadas ordens, podendo configurar desde ilícitos penalmente qualificados a um mero inadimplemento ou atraso no pagamento de um tributo ou a não observância de um dever instrumental, conforme pontua Ricardo Lobo Torres, para quem *as infrações em matéria fiscal podem se classificar em dois grandes grupos: as que constituem crimes definidos no Código Penal e as que são previstas simplesmente na legislação tributária*¹⁵.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro apud NASCIMENTO, Carlos Varder; PORTELLA, André. Comentários ao Código Tributário Nacional. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 337.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 479.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p. 329.

Ao direito tributário e ao presente estudo, importam as infrações simples que, segundo Paulo de Barros Carvalho, podem ser vistas sob a ótica da classificação que cogita *das infrações à obrigação tributária e daquelas que violam simples deveres instrumentais ou formais*¹⁶.

Outrossim, consoante já sugerido, as infrações em questão estão contidas no bojo da hipótese normativa da regra jurídica instituidora da multa, consoante ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁷.

Em matéria tributária, diversamente do que ocorre no âmbito criminal, as infrações, em regra, são de caráter objetivo, embora a lei possa exigir o fato volitivo na caracterização do tipo infracional, ou seja, possa criar infrações que, para restarem configuradas, seja necessária a existência da culpa ou do dolo do infrator¹⁸, consoante se pode extrair do art. 136 do CTN¹⁹.

Paulo de Barros Carvalho²⁰, na mesma linha, observa que, *ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas*.

Outrossim, para Sacha Calmon Navarro Coelho²¹, no ilícito fiscal, via de regra, não se perquire acerca de culpa ou dolo, embora existam, no direito tributário, *algumas regras práticas de interpretação que protegem o contribuinte contra excessos ou injustiças da administração ativa (não-judicante)*.

Por fim, este Professor²² aponta três objeções à exigência da subjetividade para caracterização da infração tributária, quais sejam, a consequente impossibilidade de transmissão das obrigações a título de multa, a consequente impossibilidade de se apenarem as pessoas jurídicas e a impossibilidade *de se considerar oponente à administração o desconhecimento da própria legislação tributária*.

3.2. DAS SANÇÕES

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.472.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 470.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 340.

¹⁹ CTN, art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 472.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 335.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 336.

O não cumprimento da determinação normativa é fato indesejado pelo sistema do direito, razão por que, inclusive, classifica-se como fato antijurídico ou ilícito. Registre-se, por oportuno, que a adjetivação como “antijurídico” é indesejada por alguns doutrinadores, sob o fundamento de que não se pode atribuir tal caráter a algo que é regulado pelo direito positivo.

Tais infrações, portanto, não são desejadas pela ordem jurídica e, no escopo de evita-las, é que a legislação prevê a sanção para o caso de serem levadas a efeito, a qual *vem mencionada no prescritor da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes para a sua identificação, num caso concreto*²³.

Mediante a previsão de sanções, o legislador busca, primordialmente, pressionar os destinatários das normas a cumprirem as obrigações dela emanadas, haja vista serem eles sabedores de que *ou cumprem os deveres estabelecidos nos dispositivos legais, ou não realizam tais comportamentos, incorrendo, por via de consequência, nas chamadas sanções*²⁴.

Nesse sentido é que Paulo de Barros Carvalho pontua que *o Direito, por assim dizer, garante seu ato de vontade, mediante a pressão psicológica de sanções, associadas, uma a uma, a cada descumprimento de dever estabelecido*²⁵.

Ainda assim, porém, a norma jurídica está sujeita a ser descumprida, caso em que o Poder Público, de maneira coativa, inicia o procedimento sancionatório. Neste caso, objetiva a norma sancionatória, além da prevenção, a punição, revelando, ainda, um caráter educativo, na medida em que a punição de um infrator serve de exemplo para os demais que se podem colocar em tal situação.

Sobre o assunto, Luciano Amaro²⁶ registra que:

A cominação de sanções administrativas ou penais para os ilícitos tributários tem (ou deve ter) objetivos comuns: em ambos os casos, visa-se a inibir possíveis infratores, intimidando-os (é a chamada *prevenção geral*); a par disso, castiga-se o infrator, com vistas a evitar que ele reincida na infração (*prevenção especial*); As sanções teriam, ainda, uma *função educativa*, no sentido de formar uma moral fiscal, que contribuísse para evitar a infração da lei tributária.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 487.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 464.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 464.

²⁶ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 465/466.

A sanção mais comum, quando se trata de infração à legislação tributária, é a cominação penalidade de caráter pecuniário, ou seja, a aplicação de multa.

O Código Tributário Nacional²⁷, no art. 113, §1º, define o dever de pagar penalidade pecuniária (multa) como obrigação principal, enquadrando-a nesta categoria juntamente com o dever de pagar tributo.

Advirta-se, porém, que, conquanto o enquadramento legal como obrigação tributária e a natureza pecuniária da multa, esta não se confunde com tributo, configurando, em verdade, o que este está legalmente proibido de ser: sanção por ato ilícito. Tal ilação decorre do art. 3º do CTN²⁸, segundo o qual o tributo não pode constituir sanção por ato ilícito.

Por isso, a doutrina tece severas críticas ao referido enquadramento do art. 113, §1º, conforme lições do Professor Ricardo Lobo Torres²⁹ abaixo transcritas:

São inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquela deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objetivo resguardar a validade da ordem jurídica. O próprio art. 3º do CTN, ao definir o tributo, exclui do seu conceito a prestação “que constitua sanção de ato ilícito”. Logo, o art. 3º estaria em aparente conflito com o art. 113, §1º.

Este Professor³⁰, no desiderato de justificar o disposto no art. 113, §1º, observa que a penalidade pecuniária é cobrada junto com crédito de tributo, mas aponta ser *irretorquível que ela tem uma relação de acessoriedade com referência ao tributo*.

Outrossim, na medida em que a multa visa prevenir e sancionar o ato ilícito, o qual consubstancia o descumprimento do dever de pagar tributo e/ou dos deveres tributários acessórios, conclui-se que ela tem por finalidade a garantia de cumprimento de tais deveres. Ou seja, enquanto as obrigações acessórias são instrumentos em relação ao dever de pagar tributo, as multas são instrumentos em relação a ambas.

²⁷ CTN, 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.

²⁸ CTN, 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.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 238/ 239.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 238.

Nesse sentido, conquanto o §3º do art. 113 do CTN³¹ preveja apenas o descumprimento de uma obrigação acessória como hipótese de incidência da obrigação consistente no pagamento de penalidade pecuniária, sabe-se que também o é o descumprimento do dever de pagamento tempestivo do tributo.

Os institutos em questão (tributo e multa), portanto, apenas se assemelham em razão de a obrigação engastada no conseqüente da norma que os instituem consistir em obrigação de dar dinheiro, ao passo em que a hipótese de um é oposta a do outro (fato lícito/ fato ilícito), conforme já anotado.

Também são distintas as finalidades deles, pois, enquanto o tributo visa arrecadar recursos aos cofres públicos, a multa, conquanto também os arrecade, tem a finalidade de prevenir a não arrecadação de tais recursos, conforme leciona Luciano Amaro³²:

No campo das sanções administrativas pecuniárias (multas), é preciso não confundir (como faz, frequentemente, o legislador) a proteção ao interesse da arrecadação (bem jurídico tutelado) com o objetivo de arrecadação por meio da multa. Noutras palavras, a sanção deve ser estabelecida para estimular o cumprimento da obrigação tributária; se o devedor tentar fugir ao seu dever, o gravame adicional representado pela multa que lhe é imposta se justifica, desde que graduado segundo a gravidade da infração. Se se tratar de obrigação acessória, a multa igualmente se justifica (pelo perigo que o descumprimento da obrigação acessória provoca para a arrecadação de tributos), mas a multa não pode ser transformada em instrumento de arrecadação; pelo contrário, deve-se graduá-la em função da gravidade da infração, vale dizer, da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos.

Assim, embora se arrecadem recursos por meio da multa, esta não é a finalidade dela. Em verdade, a vontade da norma (e deveria também ser a vontade do aplicador da norma) em que se prevê tal instituto é que não sejam carreados valores a tal título aos cofres públicos.

4. DA INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

³¹ CTN, art. 113, § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

³² AMARO, Luciano. Op. cit., p. 466.

O Capítulo IV do Código Tributário Nacional, inaugurado pelo art. 107 e denominado de “Interpretação e Integração da Legislação Tributária”, traz regras que devem ser observadas pelo aplicador do direito na atividade fiscal.

Interpretação e integração são atos distintos. O primeiro, inerente ao processo de construção das normas, visa identificar esta no texto legislado, enquanto que o segundo se trata de mecanismo para sanar lacunas.

4.1. INTERPRETAÇÃO

A interpretação é imprescindível, na medida em que apenas com ela se conhece a norma, a qual não se confunde com o texto legislado. Paulo de Barros Carvalho³³, no afã de esclarecer esta distinção, refere-se ao texto como enunciado e à norma como proposição.

A averiguação dos textos legislados, a fim de identificar as normas que deles emanam, é trabalho que exige a atribuição de sentido a cada uma das palavras neles contidas. Afinal, são os sentidos de tais vocábulos que, adequadamente alocados, compõem enunciados jurídicos alcunhados de normas.

Aurora Tomazini Carvalho³⁴ pontua que o ato interpretativo é um ato de criação e não meramente revelador da norma, ou seja, do conteúdo do texto legislado, na medida em que o seu resultado depende dos *horizontes culturais do intérprete*. Paulo de Barros Carvalho³⁵, no mesmo sentido, reconhece que *o sujeito do conhecimento não “extrai” ou “descobre” o sentido que se achava oculto no texto, mas sim o “constrói” em função de sua ideologia e, principalmente, dentro dos limites do seu “mundo”, vale dizer, do seu universo de linguagem.*

4.1.1. MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

A ciência da hermenêutica jurídica propõe alguns métodos interpretativos a serem utilizados pelo intérprete na execução dessa tarefa, entre os quais a doutrina atribui maior relevância aos gramatical, histórico, lógico, sistemático e teleológico.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 44.

³⁴ CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito: O construtivismo Lógico-Semântico. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 231.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 463.

Pelo gramatical, o intérprete deve perscrutar o significado de cada palavra engastada no texto normativo para, então, afirmar qual o conteúdo da prescrição. Nesta averiguação, é necessário acautelar-se para a realidade de que toda palavra é vaga e ambígua, de modo que é preciso delimitar os significados no processo de interpretação, para que se trabalhe com precisão. Não adotada esta cautela, incorre-se no risco de se trabalhar sobre o terreno da incoerência, pois se teriam frágeis premissas, suscetíveis de conduzirem a falsas ilações, razão pela qual Hugo de Brito Machado³⁶ observa que *o elemento literal, embora indispensável, quando utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos*.

O método histórico investiga o momento em que a norma foi elaborada e as discussões dos legisladores dos quais ela emanou, ou seja, o contexto em que está situada a prescrição normativa, para, então, atribuir-lhe valor. Aqui, preocupa-se com os planos semântico e pragmático da linguagem, mas se peca por dispensar a análise da relação entre as normas (plano sintático)³⁷.

O método lógico, por sua vez, trata apenas de organizar as significações segundo a lógica formal, de modo que, embora seja importante, também se revela insuficiente, na medida em que *permite uma análise bem detalhada do direito positivo, no entanto, empobrecida no âmbito semântico e pragmático*³⁸.

O método teleológico orienta o intérprete a buscar a finalidade da norma, de modo a conferir ao enunciado prescritivo um sentido que permita o alcance daquela. Também aqui se peca por nada informar sobre o plano sintático, *resultando uma visão também restrita da realidade jurídica*³⁹.

Por fim, a análise em questão deve ser vertical, ou seja, partindo dos dispositivos engastados no texto da constituição em direção àqueles alocados em patamar infraconstitucional, haja vista a estrutura hierarquizada em que se organiza a ciência jurídica. Ademais, deve-se enxergar o direito como um sistema harmônico, que não tem disposições conflitantes entre si, de modo que a interpretação conferida a um dispositivo deve admitir a sua convivência com os demais. É o que preconiza o método sistemático de interpretação, visto como *método por excelência no estudo do direito*⁴⁰.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 112.

³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini Op. cit., p. 267.

³⁸ CARVALHO, Aurora Tomazini Op. cit., p. 268.

³⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini Op. cit., p. 269.

⁴⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini Op. cit., p. 269.

4.1.2. INTERPRETAÇÃO BENIGNA

Ao presente estudo, de fundamental importância considerar a regra insculpida no art. 112 do CTN⁴¹, que orienta o intérprete na análise de prescrições normativas condizentes a infrações e sanções tributárias.

O dispositivo em questão preconiza que, no caso de dúvida no que tange à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, deve prevalecer a interpretação que seja mais benéfica.

Trata-se de regra semelhante ao primado adotado pelo direito penal segundo o qual a dúvida deve favorecer o réu. *Qualquer que seja a dúvida, sobre a interpretação da lei punitiva ou sobre a valorização dos fatos concretos efetivamente ocorridos, a solução deve ser a mais favorável ao acusado*, conforme pontua Luciano Amaro⁴².

Embora o dispositivo trate da interpretação da lei tributária que define infrações ou sanções, não se mostra razoável não o aplicar na hipótese de haver lacuna e se pretender solucionar o caso mediante integração. Afinal, devendo a interpretação benéfica prevalecer quando existente dispositivo expresso, ainda que dúbio, com mais razão deverá prevalecer quando ele inexistente e se pretende aplicar ao caso enunciado que regule caso análogo.

Trata-se, justamente, do que ocorre com o objeto de estudo deste trabalho, consoante restará demonstrado adiante.

⁴¹ CTN, art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

⁴² AMARO, Luciano. Op. cit., p. 249.

4.1.3. INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Por fim, ainda no que tange à interpretação, deve-se observar que o direito positivo é um sistema autônomo, composto por normas jurídicas⁴³.

A interpretação dos textos legislados e o apontamento das normas deles emanadas, portanto, deve levar em consideração apenas os conteúdos prescritivos engastados no universo deste sistema, em desprezo a conceitos de outras ciências, a exemplo da economia.

Ao intérprete do direito positivo, pois, interessa apenas o texto legislado, base sobre a qual se debruça no intento de analisa-la e dela retirar o conteúdo normativo, ou seja, dela retirar os fatos considerados relevantes para o direito e as consequências jurídicas a eles implicadas.

Não pode o intérprete, pois, pretender imputar, a determinado evento não considerado pela norma, uma consequência nela prevista, apenas em razão de o evento ser marcado pelas mesmas consequências econômicas do fato jurídico, sob pena, inclusive, de por em risco a segurança jurídica. É o que se conclui das palavras de Hugo de Brito Machado⁴⁴, abaixo transcritas:

Não se pode, entretanto, afastar os métodos de interpretação, e os meios de integração, para buscar o sentido da regra jurídica só e exclusivamente tendo em vista os efeitos econômicos dos fatos envolvidos na relação de tributação. Tal atitude implicaria negar o Direito, afetando a segurança que o mesmo empresta às relações humanas na sociedade.

Luciano Amaro⁴⁵, igualmente, registra, amparado nas críticas de Alfredo Augusto Becker à doutrina da interpretação econômica, que admitir a atribuição de efeitos jurídico-tributários a eventos que tenham o mesmo efeito econômico de fatos jurídicos seria destruir a *certeza e a praticabilidade do direito, negando ao direito tributário exatamente o que ele tem de jurídico*.

Tal conclusão, inclusive, pode ser extraída por uma interpretação histórica, haja vista o fato de não ter sido aprovado dispositivo que figurou no anteprojeto do atual Código Tributário Nacional, segundo o qual *a interpretação da legislação tributária visará a sua aplicação não só aos atos ou situações jurídicas nela*

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.134.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 119.

⁴⁵ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 251.

*nominalmente referidas como também àqueles que produzem ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes*⁴⁶.

4.2. INTEGRAÇÃO

Integração, igualmente, também é atividade criadora, mas se distingue da interpretação na medida em que é cabível quando da identificação de lacunas, ou seja, quando não há texto legislado expressamente previsto para a resolução de determinado litígio.

A atividade de integração é uma conduta regulada pelo direito positivo, ou seja, este é que dita as regras sobre como agir diante de uma lacuna legal.

Sobre o assunto, Luciano Amaro⁴⁷ registra que *a arte de preencher as lacunas da legislação não se faz à margem do direito, embora se desenvolva nos limites do texto expresso da lei.*

Tal mister é cumprido, genericamente, pelo art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)⁴⁸ e, especificamente para o direito tributário, pelo art. 108 do CTN⁴⁹, o qual aponta os métodos que devem ser adotados no caso de identificação de lacunas, quais sejam, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

A redação do referido art. 108 aponta para uma necessária obediência à ordem de adoção dos métodos nele estabelecida. Luciano Amaro⁵⁰ entende, porém, que essa hierarquização é inaceitável, pois pode ensejar equívocos, a exemplo de *o emprego da analogia não se adequar à inteligência que resulta da aplicação de um princípio*, caso em que a prevalência deveria ser deste. Inclusive, o mesmo doutrinador aduz ser este o raciocínio que fundamenta o §1º do mencionado artigo, haja vista que a

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 119.

⁴⁷ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 232.

⁴⁸ LINDB, art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

⁴⁹ CTN, art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

⁵⁰ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 236.

impossibilidade de, com base na analogia, exigir-se tributo não previsto em lei, dá-se em razão do princípio da legalidade tributária.

Na analogia, o aplicador do direito, identificando inexistir previsão normativa de consequência para determinado fato, aplica-lhe a consequência prevista em norma que regula outro fato similar, ou seja, o aplicador, diante da lacuna, *busca solução para o caso em norma pertinente a casos semelhantes, análogos*⁵¹. Este método fundamenta-se no brocardo latino segundo o qual onde há a mesma razão deve haver o mesmo direito (*ubi eadem ratio, eadem jus*)⁵².

Ressalva-se, porém, que, por disposição expressa (art. 108, §1º, do CTN), este recurso de integração não poderá ser utilizado para exigir tributo não previsto em lei, por força do princípio da legalidade tributária, como já apontado. Nesse sentido é que Luciano Amaro⁵³, citando Alberto Xavier, assevera ter a analogia, no direito tributário, *pequeno campo de atuação, pois o princípio da reserva de lei impede a utilização desse instrumento de integração para efeito de exigência de tributo*.

Com efeito, a ressalva em questão é expressa apenas em relação a tributos. Todavia, sob o mesmo fundamento do princípio da legalidade tributária, também se aplica às multas. É o que se extrai, inclusive, no art. 97, V, do CTN, segundo o qual *somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas*.

No que tange aos princípios gerais de direito tributário e aos princípios gerais de direito público, trata-se de *idéias comuns a várias regras*⁵⁴, que orientam a interpretação delas. Como método integrativo, Luciano Amaro⁵⁵ aduz que também se trata de uma analogia, em que se recorre não a normas expressas aplicadas a casos análogos, mas sim a princípios aplicados a casos análogos, para fins de se construir uma norma específica à situação lacunosa.

Vê-se, pois, que os princípios devem ser utilizados não apenas para orientar a interpretação de texto expresso, mas também e, com mais razão, em caso de lacuna na lei, conforme preconiza Luciano Amaro⁵⁶.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 114.

⁵² AMARO, Luciano. Op. cit., p. 238.

⁵³ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 238.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 115.

⁵⁵ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 239.

⁵⁶ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 240.

Por fim, com relação à equidade, tem-se um conceito de difícil definição, haja vista sua forte carga de vaguidade. Genericamente, é possível afirmar que *equidade é justiça ao caso concreto*, através da qual se busca uma solução para o caso mediante a adaptação de uma norma genérica, como entende Hugo de Brito Machado⁵⁷. Este método, ademais, não pode implicar na dispensa de pagamento de tributo devido, conforme §2º do art. 108 já referido.

5. DO PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE DA PENA

O princípio da pessoalidade ou personalização da pena encontra-se insculpido no art. 5º, XLV, da CRFB/88, abaixo transcrito:

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;

Conforme se extrai do dispositivo acima, a pena não poderá passar da pessoa do condenado, de modo que não se pode punir alguém por ilícito alheio. Assim, *ao contrário do que ocorria antes do Iluminismo, a pena não pode atingir pessoas não responsáveis pela prática do delito, ainda que vinculadas ao condenado por relações de parentesco*⁵⁸.

José Afonso da Silva⁵⁹ classifica o princípio em questão como uma garantia constitucional à segurança em matéria penal, que visa tutelar a liberdade pessoal, observando que *a pena não passará da pessoa do delinquente, no sentido de que não atingirá a ninguém de sua família, nem a terceiro, garantia, pois, de que ninguém pode sofrer sanção por fato alheio*.

A única exceção a esse princípio é prevista no próprio dispositivo constitucional que dele trata, qual seja, a possibilidade de extensão aos sucessores da obrigação de reparar o dano e da decretação de perdimento de bens, até o limite do patrimônio que se transferir.

Questiona-se, então, se se trata de um princípio previsto com exclusividade para a esfera criminal ou se se aplica às penalidades estudadas por

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 115.

⁵⁸ SANKIEVICZ, Alexandre. Os Princípios Constitucionais Penais na Constituição Federal de 1988. Ensaio sobre impactos da Constituição Federal de 1988 na sociedade brasileira. Brasília: Edições Câmara, vol. 1, 2008, p. 379.

⁵⁹ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 440.

qualquer disciplina jurídica. Mais precisamente, questiona-se se o princípio em questão se aplica, também, em matéria de sanções a infrações à legislação tributária, ou seja, se a tais penalidades podem atingir pessoas não responsáveis pela prática da infração, ainda que vinculada, de qualquer modo, ao infrator.

Luciano Amaro⁶⁰ registra que o princípio da personalização ou pessoalidade da pena também é aplicável em matéria de sanções administrativas.

Ricardo Lobo Torres⁶¹, ao se referir à impossibilidade de as penas passarem da pessoa do condenado como um princípio fundamental do Estado de Direito, é taxativo no que tange à impossibilidade de, em regra, as penalidades pecuniárias transmitirem-se no caso de sucessão de empresas.

Paulo de Barros Carvalho⁶², igualmente, afirma que o princípio da pessoalidade da pena impede a sanção de ultrapassar a pessoa do infrator, *in verbis*:

Dada a pessoalidade da pena em razão do seu nexó com as ações praticas com o infrator, o responsável somente responde quando para elas contribuir por ato próprio, não podendo assumir o polo passivo de imposições decorrentes de ilegalidades que jamais foram por ele pessoalmente praticadas.

Ora, conforme se viu, as finalidades da pena são punir o infrator pelo ilícito cometido e prevenir a reiteração de ilicitudes. Logicamente, tais finalidades não seriam atingidas caso se imputasse a pena a sujeito distinto do que praticou a infração.

Outrossim, sabe-se que a multa em estudo não se confunde com as exceções engastadas no dispositivo constitucional em que se prevê o princípio analisado, quais sejam, obrigação de reparar o dano e decretação de perdimento de bens.

Conclui-se, então, que o princípio em estudo também se aplica em matéria de sanções por violação à legislação tributária, seja esta caracterizada ou não como um crime, com o que concorda o STF⁶³.

6. DA SUJEIÇÃO PASSIVA

A sujeição passiva é indicada pelo conseqüente da norma jurídica e aponta para o sujeito obrigado ao cumprimento do dever jurídico que surge em razão da ocorrência do fato, seja uma obrigação principal (tributo ou multa) ou acessória, em

⁶⁰ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 351.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 339.

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 501.

⁶³ STF, 1ª T. RE 77.571/SP, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, DJ, 4-4-1975.

favor do sujeito ativo. No estudo da norma elaborado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho⁶⁴, o sujeito passivo encontra-se no critério pessoal.

De acordo com o art. 121 do CTN⁶⁵, o sujeito passivo da obrigação principal pode classificar-se como contribuinte ou como responsável. Será contribuinte, o sujeito que guardar relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, aquele que leve a efeito fato jurídico conotado na hipótese de incidência da norma, conforme inciso I. Por sua vez, o responsável é aquele a quem a lei imputa o referido dever sem que ele tenha denotado o fato previsto na hipótese de incidência, conforme inciso II.

Para a doutrina, o contribuinte denomina-se de sujeito passivo direto, ao passo em que o responsável denomina-se sujeito passivo indireto⁶⁶.

A sujeição passiva indireta, ou responsabilidade estrito senso, também está prevista no art. 128 do CTN⁶⁷, segundo o qual *a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.*

Observe-se que esta classificação apenas importa para as obrigações principais, conforme a própria previsão legal. Nesse sentido, Luciano Amaro⁶⁸ observa que *sujeito passivo da obrigação principal, por seu turno, é gênero, abrangente de duas espécies: o contribuinte e o responsável.*

O que ocorre é que o contribuinte guardará sempre uma pertinência lógica com a situação que constitui o fato gerador, na medida em que se caracteriza como autor ou realizador desse fato. O responsável, por sua vez, embora tenha, necessariamente, algum vínculo com o fato gerador, não guarda com ele relação pessoal e direta, pois não é quem o faz vir à tona⁶⁹.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 298.

⁶⁵ CTN, art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁶⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 150.

⁶⁷ CTN, art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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.

⁶⁸ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 324.

⁶⁹ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 325.

A doutrina⁷⁰ classifica a categoria da sujeição passiva indireta em responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência, com base no momento em que o responsável passa a ser obrigado pelo adimplemento da prestação. No caso de esta responsabilidade surgir já no momento em que nasce a obrigação decorrente do fato gerador, ter-se-á a responsabilidade por substituição. A responsabilidade por transferência, por sua vez, se dá quando o ônus financeiro imputado ao responsável aparece em momento posterior ao surgimento da obrigação decorrente do fato gerador, em razão da ocorrência de outro fato previsto na norma.

Esta distinção não é formulada pela lei, mas sim pela doutrina⁷¹.

No que tange às sanções pecuniárias por ato ilícito, embora também constituam a obrigação principal engastada no art. 121, parágrafo único, do CTN, não faz sentido denominar-se contribuinte o sujeito passivo, haja vista a finalidade delas não ser a contribuição aos cofres públicos, mas sim evitar e punir as infrações. Luciano Amaro⁷², sobre o assunto, registra que *se alguém que tem “relação pessoal e direta” com o fato gerador do tributo é contribuinte, quem tem a “relação pessoal e direta” com uma infração é infrator, nunca contribuinte.*

Inclusive, observa Luciano Amaro⁷³ que as categorias “contribuinte” e “responsável” foram estruturadas a partir do fato gerador do tributo, embora tenham sido previstas para as obrigações principais e estas abrangem tanto o dever de pagar tributo quanto o dever de pagar multa. Ainda, observa referido autor que o vínculo que se põe entre o infrator e a infração não se trata de “relação pessoal e direta” ou de “relação oblíqua”, mas sim, pura e simplesmente, de autoria.

6.1. DA RESPONSABILIDADE POR TRANSFERÊNCIA

Na transferência, a obrigação surge primeiramente em face do contribuinte, que é quem realizou o fato gerador. Em razão de fato posterior, porém, *a lei imputa ao responsável o dever de pagar o tributo em lugar do contribuinte*⁷⁴, transferindo o dever jurídico deste para aquele. Ou seja, *a obrigação de um devedor*

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 150/ 151.

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 305.

⁷² AMARO, Luciano. Op. cit., p. 332.

⁷³ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 332.

⁷⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 294.

(que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento⁷⁵.

O CTN, do artigo 129 ao 138, prevê as três hipóteses de responsabilidade por transferência, classificando-as de responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros, responsabilidade por infrações. A este estudo, conforme já afirmado, interessa a responsabilidade dos sucessores.

6.1.1. RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

Para se cogitar acerca da responsabilidade dos sucessores, deve haver uma sucessão, ato jurídico pelo qual alguém adquire algo de outrem. O adquirente, assim, em razão da sucessão, passaria a ficar responsável pelos tributos que gravam o objeto ou o sujeito sucedido⁷⁶.

As hipóteses de responsabilidade dos sucessores estão previstas nos artigos 129 a 133 do CTN.

O art. 129 do CTN⁷⁷ prescreve que as regras da seção por ele iniciada aplicam-se aos “créditos tributários”. Aqui, embora que sob as críticas da doutrina, cabe a ressalva de que a expressão “crédito tributário”, de acordo com o Código Tributário Nacional, também abrange o conceito de multa, haja vista a disposição do art. 139⁷⁸, segundo o qual *o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*.

Todavia, embora o art. 130, *caput*, do CTN⁷⁹, que trata da sucessão de bens imóveis, também se refira a “créditos tributários”, restringe-se, expressamente, a impostos e a taxas pela prestação de serviços. Os dispositivos seguintes da seção, outrossim, fazem referência à palavra “tributo”, conforme se pode ver em cada inciso do art. 131, no *caput* do art. 132 e no *caput* do art. 133⁸⁰.

⁷⁵ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 333.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 500.

⁷⁷ CTN, 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.

⁷⁸ CTN, art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

⁷⁹ CTN, 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, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

⁸⁰ CTN, art. 131. São pessoalmente responsáveis:

Tal observação aponta no sentido de que os dispositivos em comento não fizeram referência à multa, razão bastante para não se admitir a responsabilização dos sucessores pelos créditos que gravam os bens sucedidos a título de multa. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho⁸¹ observa o seguinte:

Quando o art. 132 atribui a responsabilidade tributária ao incorporador, o faz em relação aos “tributos”. Não se refere a crédito tributário, ou a obrigação principal, o que poderia, eventualmente, dar margem a discussões acerca da inclusão, nesses conceitos, das quantias correspondentes a penalidades pecuniárias.

Esta interpretação se impõe, na medida em que, pelo método gramatical, o conceito de “tributo” não abrange o conceito de multa (em verdade, esses conceitos são exclusivos), bem como que o art. 130, *caput*, ao se referir a “crédito tributário”, restringe a aplicação do dispositivo aos impostos e às taxas decorrentes da prestação de serviços.

Ainda, pelos métodos teleológico e lógico, admitir a transferência dos créditos devidos a título de multa iria de encontro à finalidade das normas que os instituem, qual seja, punir e prevenir o ato ilícito, não fazendo lógica imputá-los a sujeito não infrator, nos termos já estudados.

Ora, viu-se que a finalidade das sanções é garantir o cumprimento das obrigações impostas pela lei, evitando que elas sejam inadimplidas, e punir o seu descumprimento, para que se evite a não arrecadação de recursos a título de tributo. As sanções, assim, têm por finalidade a garantia de cumprimento do dever de pagar tributos e também das obrigações acessórias, em relação aos quais elas são instrumentais.

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

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.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

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 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:

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 501.

Admitir, pois, a imputação de tal obrigação a pessoa distinta da infratora seria desvirtuar a sua finalidade de sancionatória para arrecadatória, o que seria confundi-la com os tributos, em patente violação ao art. 3º do CTN.

A função da pena é punir o infrator, para que ele não volte a cometer o ato infracional, com o fito de se proteger o interesse da arrecadação. Se se permitir a responsabilização do sucessor pelo pagamento de multa imposta ao sucedido, estar-se-ia transmudando a função da pena, que originariamente deveria ser punir, inculcando-lhe o objetivo de arrecadar.

Também o método sistemático determina esta interpretação.

Isso porque o Código, nos artigos 134 e 135, ao tratar da responsabilidade de terceiros, em seus *capita*, faz referência aos conceitos de “obrigação principal” e “obrigações tributárias”, respectivamente⁸², conceitos que o CTN, no art. 113, §1º, utiliza para se referir tanto ao tributo quanto à penalidade pecuniária. Outrossim, o art. 134, parágrafo único, ao restringir a responsabilidade de terceiros lá tratada às multas moratórias, deixa claro que o conceito “obrigação principal” utilizado pelo dispositivo também abrange as penalidades pecuniárias. Nesse sentido, Luciano Amaro registra que *se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar a responsabilidade por tributos, não quis abarcar as sanções.*

Sacha Calmon Navarro Coelho⁸³, igualmente, constata que *nas hipóteses de sujeição passiva indireta por transferência do dever de pagar, admite expressamente o CTN a transferibilidade das multas moratórias, silenciando quanto aos sucessores.*

Outrossim, o art. 112 do CTN, que orienta o intérprete na análise de prescrições normativas condizentes a infrações e sanções tributárias, determina a prevalência de interpretação que seja mais benéfica quando há dúvidas no que tange à punibilidade. Embora o dispositivo trate da interpretação da lei tributária que defina infrações ou sanções, não se mostra razoável, conforme já dito, não o aplicar na hipótese de haver lacuna e de se pretender solucionar o caso mediante integração. Afinal, devendo a interpretação benéfica prevalecer quando existente dispositivo

⁸² CTN, art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

⁸³ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 314.

expresso, ainda que dúbio, com mais razão deverá prevalecer quando ele inexistente e se pretende aplicar à hipótese enunciado que regule caso supostamente análogo.

Nesse sentido, Luciano Amaro⁸⁴, entendendo pela impossibilidade de o sucessor assumir as obrigações decorrentes de infrações à legislação tributária aplicadas ao sucedido, registra que, *se dúvida houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio do in dubio pro reo.*

É o que se extrai também da impossibilidade de se conferir ao dispositivo uma interpretação meramente econômica, já que o intérprete não pode pretender imputar, a determinado evento não considerado pela norma, uma consequência nela prevista, apenas em razão de o evento ser marcado pelas mesmas consequências econômicas do fato jurídico (sucessão), sob pena, inclusive, de por em risco a segurança jurídica.

Afirme-se, ainda, que não se trata de situação lacunosa, pois o silêncio da norma no que tange à responsabilidade estrito senso pelo pagamento de multa foi eloquente. Paulo de Barros Carvalho⁸⁵, sobre o assunto, aponta que *se fosse a intenção do legislador abranger a relação jurídica tributária e a relação jurídica sancionatória, a elas teria feito expressa menção.*

Todavia, ainda no caso de se entender por existir lacuna, os meios de integração ditados pelo art. 108 do CTN impossibilitariam a extensão das regras para abranger a relação jurídica sancionatória. Nesse sentido, o §1º do art. 108, embora diga que não se pode exigir tributo não previsto em lei com base na analogia, também impossibilita a utilização deste recurso para fins de se exigir multa, haja vista o mesmo fundamento do princípio da legalidade tributária, também aplicável às multas.

Ainda, a interpretação sistemática determina a consideração do princípio constitucional da pessoalidade da pena, que, conforme definição estudada, impõe o afastamento de entendimento diverso.

Por fim, registre-se que o caráter, em regra, objetivo das infrações à legislação tributária não implica a possibilidade pretendida pelo Superior Tribunal de Justiça⁸⁶ (que admite a transferência da multa), porquanto, a despeito de haver ou não culpa, a imputação da sanção apenas pode se dar em face do autor do ilícito. Assim, não se afigura procedente a objeção de Sacha Calmon Navarro Coelho à consideração do

⁸⁴ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 351.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p.502.

⁸⁶ REsp 432.049/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/2002, DJ 23/09/2002, p. 279.

caráter subjetivo da infração à legislação tributária como impeditiva da transmissibilidade das obrigações a título de multa, pois estas são intransmissíveis de qualquer maneira.

6.1.1.1. CASOS ESPECÍFICOS DAS OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS E DO TRESPASSE

O art. 132 do CTN prevê a responsabilidade do sucessor nas operações societárias de transformação, fusão e incorporação.

A operação de cisão não consta no art. 132 do CTN, pois se encontra prevista na Lei 6.404/76, que lhe é posterior. Isso, porém, não impede que a disposição do art. 132 do CTN seja aplicável às operações de cisão, já que essas operações são facetas de um mesmo instituto, qual seja, a transformação de sociedades em sentido amplo, conforme entende, inclusive, o STJ⁸⁷. Sobre o assunto, Gladston Mamed⁸⁸ observa que *o Código Civil se refere à transformação em dois sentidos diversos, em sentido amplo e em sentido estrito. Em sentido amplo, a transformação é a metamorfose societária, isto é qualquer alteração na infraestrutura jurídica da sociedade, ao passo em que, em sentido estrito, transformação é apenas a mudança do tipo societário.*

O art. 133 trata da operação de trespasse, ou seja, da alienação do estabelecimento comercial.

Perquire-se, então, acerca da responsabilidade por multa quando da ocorrência dessas 05 (cinco) operações societárias, quais sejam, transformação, fusão, incorporação e cisão, bem como quando ocorre o trespasse.

Na transformação, em sentido estrito, há apenas uma mudança da configuração societária, conforme entende Gladston Mamed⁸⁹.

Na fusão, duas empresas se juntam, desaparecem e formam uma nova empresa, conforme previsão do art. 228 da Lei da Lei 6.404/76, *in verbis*:

Art. 228. 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.

Na incorporação, uma empresa incorpora a outra, de modo que a incorporada deixa de existir e apenas a incorporadora permanece existindo, conforme previsão do art. 227 da Lei 6.404/76, *in verbis*:

⁸⁷ REsp 242.721/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2001, DJ 17/09/2001, p. 112.

⁸⁸ MAMED, Gladston. Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 213.

⁸⁹ MAMED, Gladston. Op. cit., p. 214.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

A cisão ocorre quando uma empresa transfere o seu patrimônio, total ou parcialmente, para outra, já existente ou constituída para este fim, conforme previsão do art. 229 da Lei 6.404/76, *in verbis*:

Art. 229. A cisão é a 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.

Conforme se vê, a cisão pode se dar de diversas formas, algumas das quais se confundem com a própria incorporação ou com a transformação, ensejando tratamento semelhante. Gladston Mamede⁹⁰ observa 04 (quatro) hipóteses que se enquadram no dispositivo acima, conforme palavras abaixo transcritas:

(1) divisão da sociedade em duas ou mais sociedades, fruto da cisão e, assim, criadas a partir da mesma, extinguindo-se a sociedade cindida; (2) cisão parcial da sociedade, que se mantém – que não se extingue, apenas tem seu corpo social reduzido -, sendo criada uma ou mais novas sociedades; (3) cisão parcial da sociedade, que se mantém, sendo transferido parte de seu corpo social para outras ou outras sociedades preexistentes que, destarte, incorporam essa parte do patrimônio cindido; (4) cisão total da sociedade, que se extingue, sendo transferido seu corpo social, em partes, para outras sociedades preexistentes que incorporam tais partes do patrimônio cindido.

O trespasse, por sua vez, ocorre quando há uma aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁹¹ afirma que, *no caso da sucessão causa mortis, as multas não devem ser transferidas ao espólio ou aos sucessores, pois o fisco não deve prejudicar os herdeiros*. Igualmente, nos casos de falência, o doutrinador em questão afirma não ser possível a transferência da multa, pois tal transferência prejudicaria a massa falida, em detrimento dos credores. Da mesma forma, na sucessão imobiliária, não se aceitaria a transferência de multas fiscais⁹².

⁹⁰ MAMED, Gladston. Op. cit., p. 225.

⁹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 313.

⁹² COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 314.

Registre-se, por oportuno, que a impossibilidade de transferir a multa em casos de falência é decorrência de expressa previsão legal, conforme art. 133, §1º, I e II, do CTN⁹³.

Todavia, nos casos de sucessão empresarial e ou de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, este professor chega à conclusão diversa, sob o fundamento de que, em tais hipóteses, *inexiste sucessão real, mas apenas legal*⁹⁴. São os casos de fusão, incorporação, cisão, transformação e de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho⁹⁵, em tais situações, se, à data da sucessão, o crédito correspondente à penalidade já estiver constituído, o sucessor passará a ser responsável pelas multas devidas pelo sucedido ou que gravem o fundo de comércio ou o estabelecimento comercial adquiridos. Isso porque, estando constituído o crédito, a sucessora poderia conferir todo o passivo da pessoa sucedida, de modo a conhecer a existência ou não de multas que gravem o patrimônio desta.

Assim, para este Professor⁹⁶, se a multa não estiver constituída à data da sucessão, não fará sentido *apurar-se a infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica formal e institucionalmente diversa da que praticou a infração, sob a direção de outras pessoas naturais*. Ressalva, porém, que a regra em comento não se aplica na hipótese de transformação (*sucessão por alteração do tipo societário*), ou seja, neste caso não importará se a multa vai ou não estar constituída à época da “sucessão”.

Justifica, o mencionado Professor, que não admitir esta sucessão seria facilitar a sonegação das multas através da simulação de alteração societária.

Contudo, não se enxerga critério de distinção para que se admita a diferença de tratamento atribuída aos diversos casos de sucessão. Não se visualizam motivos para não se admitir a transferência das multas nos casos de sucessão *causa mortis* (art. 131, II e III), de sucessão de bens móveis (art. 131, I) ou imóveis em geral (art. 130), mas se impor a transferência em questão nos casos de sucessão por operações

⁹³ CTN, art. 133, § 1º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I – em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 313.

⁹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 313.

⁹⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 314.

societárias (art. 132) e de sucessão por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional (art. 133).

Inclusive, o argumento do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho⁹⁷ utilizado para justificar a *inaceitabilidade de transferência das multas fiscais* na sucessão imobiliária (o de que *os sistemas de transmissão de bens imóveis são públicos* e, portanto, de que *pode o Estado exigir a quitação dos tributos e multas antes de cancelar a transmissão*) é perfeitamente aplicável aos casos de operações societárias e de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, haja vista essas operações também serem públicas e controladas pelo Estado através das Juntas Comerciais e dos Cartórios Extrajudiciais⁹⁸.

No mais, todas as razões jurídicas já expendidas no sentido de ser impossível a transferência das multas são, igualmente, aplicados para tais hipóteses.

Afinal, se se admitisse a transferência da multa nos casos de fusão ou incorporação, estar-se-ia admitindo a punição de uma das empresas fundidas ou da empresa incorporadora por infrações cometidas pela outra empresa fundida ou pela incorporada, respectivamente. Do mesmo modo, se se admitisse a transferência da multa nos casos de trespasse, estar-se-ia admitindo a punição da empresa adquirente do estabelecimento ou do fundo de comércio por infrações cometidas pela empresa alienante.

Entende-se, porém, que a distinção de tratamento em questão apenas prospera em relação às operações de transformação em sentido estrito, pois nestes casos, efetivamente, não ocorre uma sucessão.

No que tange à transformação, tal distinção se dá porque o que ocorre é apenas *uma alteração qualitativa da pessoa jurídica, que abandona um tipo societário para converter-se noutra tipo*⁹⁹. Assim, a pessoa jurídica é a mesma, em termos práticos.

Aliás, mesmo em relação aos tributos, não se faria necessária a previsão do art. 132 para que a, após a operação societária da transformação, a “sucessora” continuasse responsável pelos débitos da “sucedida”, na medida em que o que ocorre é a continuidade de uma sujeição passiva direta, e não uma sujeição passiva indireta

⁹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro, Op. cit., p. 314.

⁹⁸ Lei 6.404/76, art. 234. A certidão, passada pelo registro do comércio, da incorporação, fusão ou cisão, é documento hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, decorrente da operação, em bens, direitos e obrigações.

⁹⁹ MAMED, Gladston. Op. cit., p. 214.

daquela. Nesses casos, nenhuma das razões jurídicas expendidas no tópico anterior é passível de se aplicar nesta hipótese.

Em relação à cisão, entende-se que, quando ela se dá de maneira parcial (casos 2 e 3 na visão de Mamed), a pessoa jurídica “cindida” permanece existente, de modo que ela deverá continuar responsável pelo pagamento das multas que lhes foram aplicadas.

Quando ela se dá de maneira total, porém, ocorre a extinção da empresa cindida e aí ela não existirá no mundo jurídico. Neste caso, pode haver a criação de uma nova sociedade a partir do patrimônio da empresa cindida (caso 1 na visão de Mamed), a sua reversão para uma empresa preexistente, operações que mais se assemelham a uma incorporação, razão pela qual a sucessora não deverá assumir a responsabilidade em questão, sob pena de se punir não infrator.

Ademais disso, registre-se que a existência ou não de constituição das multas não se revelaria critério relevante para fins de se afirmar pela transferência ou não das multas, afinal, à luz do art. 129 do CTN, as regras sobre a sucessão do crédito aplicam-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.*

Por todo o exposto, conclui-se inexistir a possibilidade de se atribuir a terceiro não infrator a responsabilidade pelo pagamento de multas em casos de sucessão, salvo nos casos da “sucessão” decorrente da operação de transformação societária.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Viu-se que, nos negócios jurídicos que importem em sucessão, a lei pode atribuir a pessoa diversa da que realizou o fato previsto na norma a consequência jurídica de pagar tributo, de modo a responsabilizar o sucessor pelos débitos tributários do sucedido.

Viu-se, porém, que, por uma série de fatores jurídicos, não se pode transferir ao sucessor os débitos que o sucedido possui a título de multa.

Dentre as razões jurídicas que impedem esta transferência, encontra-se, de início, a interpretação gramatical dos dispositivos que preveem a responsabilidade do sucessor pelos tributos devidos pelo sucedido. Sobre o assunto, viu-se que a lei, nesses casos, não trata de “obrigação principal”, como o faz o art. 134 do CTN, mas sim de

“tributos”, o que impede a consideração das multas, haja vista esses dois últimos conceitos serem opostos. Outrossim, ainda quando a lei refere-se a “créditos tributários” (art. 130), ela própria restringe seu âmbito de aplicação aos impostos e às taxas pela prestação de serviços, de modo a excluir as multas.

Também por ordem lógica e teleológica não pode haver a pretensa transferência, na medida em que as multas não se confundem com o tributo e que, em atenção à finalidade daquelas, não se pode imputá-las a sujeitos que não sejam infratores, sob pena de desvirtua-las e de lhes conferir um caráter arrecadatório.

Sistematicamente, deve-se considerar a necessidade de se conferir interpretação mais benigna em matéria de infrações tributárias, a vedação à interpretação econômica que não tenha amparo normativo, a impossibilidade de se exigir tributo/ multa por analogia e o princípio da pessoalidade da pena.

Viu-se, igualmente, que, nas operações societárias e nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional deve restar impossibilitada a transferência das sanções pecuniárias, pelas mesmas razões acima expostas, por inexistir critério relevante para se conferir tratamento distinto.

Por fim, observou-se que apenas nos casos de transformação haverá a continuidade da cobrança dos créditos devidos a título de multa, pois, nesta hipótese, não ocorre uma sucessão, já que a empresa que se diz “sucessora”, em verdade, identifica-se com a empresa tida por “sucedida”. Assim, *in casu*, haverá apenas a continuidade da sujeição passiva direta, de modo que, mesmo depois da operação de transformação, a empresa continuará respondendo por débitos próprios, inclusive pelas sanções aplicadas em razão de suas infrações.

8. REFERÊNCIAS

CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito: O construtivismo Lógico-Semântico. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 19ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

NASCIMENTO, Carlos Varder; PORTELLA, André. Comentários ao Código Tributário Nacional. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SANKIEVICZ, Alexandre. Os Princípios Constitucionais Penais na Constituição Federal de 1988. Ensaios sobre impactos da Constituição Federal de 1988 na sociedade brasileira. Brasília: Edições Câmara, vol. 1, 2008.

COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo Gustavo; MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de Direito Constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MAMED, Gladston. Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

REsp 432.049/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/08/2002, DJ 23/09/2002, p. 279.

REsp 242.721/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2001, DJ 17/09/2001, p. 112.

STF, 1ª T. RE 77.571/SP, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, DJ, 4-4-1975.