



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 31 / 01 / 02
Rubrica kl.

Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

Sessão : 16 de agosto de 2001
Recorrente : CORNELIO SOUZA E SILVA
Recorrida : DRJ em Recife - PE

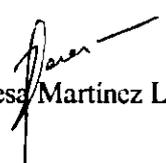
PIS - LANÇAMENTO - DECADÊNCIA – Não há de se falar em decadência eis que não havendo antecipação de pagamento, a contagem do prazo quinquenal tem termo inicial no primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ser realizado, na forma estabelecida no art. 173 do CTN. **TRIBUTO E MULTA** - Não se nega que o Espólio responde pelos tributos do *de cujus*, mas tão-só por tributos. Na exigência não se acresce a multa imposta ao falecido, porque sua natureza jurídica não é a de tributo, e, sim, de penalidade imposta pelo descumprimento da obrigação principal. Sob uma interpretação restritiva da lei, a aceção de tributo, como figura o termo no inciso III do art. 131 do CTN não alcança as multas impostas ao *de cujus*, mas exclusivamente os tributos por ele devidos. Não é admissível sanção aos descendentes do *de cujus*, uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apeamento representaria, no caso, violação do princípio da pessoalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa. **Recurso parcialmente provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: CORNÉLIO SOUZA E SILVA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Mauro Wasilewski.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2001


Otacilio Dantas Cartaxo
Presidente


Maria Teresa Martinez López
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Suplente), Adriene Maria de Miranda (Suplente), Renato Scalco Isquierdo, Antonio Augusto Borges Torres, Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente).
cl/ovrs



Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

Recorrente : CORNÉLIO SOUZA E SILVA

RELATÓRIO

Contra a firma individual, nos autos qualificados, foi lavrado auto de infração, exigindo-lhe o PIS – Programa de Integração Social, relativo ao período de março/92 a abril/97.

O auto de infração foi lavrado em 12/06/97 (fl. 23).

Por meio de impugnação, o “Espólio” da atuada, representada pela inventariante Maria do Socorro Moutinho Medeiros, alega, em síntese, que:

- os herdeiros da atuada, firma individual, desconheciam inteiramente a existência do crédito fiscal, de cuja responsabilidade respondem apenas os bens do espólio;
- a ação fiscal é nula porque (SIC) *“não se reverteu da forma prescrita em lei, ao elencar como crédito tributário, valor abrangido pela decadência e pela prescrição previstas nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional;”*
- os herdeiros do espólio da atuada, não tinham qualquer ingerência na administração da Firma individual de propriedade do *de cujos*; e
- pede, que seja *“acolhida a remissão do crédito tributário, observando-se a situação econômica do sujeito passivo da obrigação fiscal e a ignorância escusável do mesmo quanto a matéria do fato”*.

A autoridade singular, através da decisão DRJ/RCE nº 812/98 manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS

FALTA DE RECOLHIMENTO. RECOLHIMENTO A MENOR.

Mantêm-se o lançamento quando não restar comprovado a alegação de quitação do crédito tributário em litígio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Estando o lançamento revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto 70.235/72, sem que tenha havido preterição do direito do procedimento fiscal.

DECADÊNCIA

O prazo decadencial das contribuições para o custeio da Seguridade Social é de dez anos, estabelecido na Lei nº 8.212/91.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Consta das razões de decidir autoridade singular que:

Inconformada, às fls. 56/64, o espólio da autuada apresenta recurso, onde reitera as razões aduzidas anteriormente em sua impugnação.

À fl. 67, informação de ter sido deferida liminar nos autos do Mandado de Segurança nº 99.6472-0.

É o relatório.



Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, devendo portanto ser conhecido.

Três questões são postas à discussão desta Câmara. A primeira diz respeito à figura da decadência. A segunda, da transferência de responsabilidade de tributo. A terceira, da exigência da multa.

DA DECADÊNCIA

Contra a interessada foi lavrado em 12/06/97 auto de infração, exigindo-lhe a Contribuição para o PIS, relativa ao período de março/92 a abril/97.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários a sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: - a inércia do titular do direito; - o decurso de certo prazo, legalmente previsto. Mas a decadência e a prescrição distinguem-se em vários pontos, a saber: a) a decadência fulmina o direito material (o direito de lançar o tributo, direito irrenunciável e necessitado, que deve ser exercido), em razão de seu não exercício durante o decurso do prazo, sem que tenha havido nenhuma resistência ou violação do direito; já a prescrição da ação, supõe uma violação do direito do crédito da Fazenda Nacional já formalizado pelo lançamento, violação da qual decorre a ação, destinada a reparar a lesão; b) a decadência fulmina o direito de lançar o que não foi exercido pela inércia da Fazenda Nacional, enquanto que a prescrição só pode ocorrer em momento posterior, uma vez lançado o tributo e descumprido o dever de satisfazer a obrigação. A prescrição atinge assim, o direito de ação, que visa a pleitear a reparação do direito lesado; c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Nacional, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.¹

¹ Aliomar Balceiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).



Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

O sujeito ativo de uma obrigação tem o direito potencial de exigir o seu cumprimento. Se, porém, a satisfação da obrigação depender de uma providência qualquer de seu titular, enquanto essa providência não for tomada, o direito do sujeito ativo será apenas latente. Prescrevendo a lei um prazo dentro do qual a manifestação de vontade do titular em relação ao direito deva se verificar e se nesse prazo ela não se verifica, ocorre a decadência, fazendo desaparecer o direito. O direito caduco é igual ao direito inexistente.²

Enquanto a decadência visa extinguir o direito, a prescrição extingue o direito à ação para proteger um direito.

Na verdade a distinção entre prescrição e decadência pode ser assim resumido: a decadência determina também a extinção da ação que lhe corresponda, de forma indireta, posto que lhe faltará um pressuposto essencial: o objeto. A prescrição retira do direito a sua defesa, extinguindo-o indiretamente.

Na decadência o prazo começa a correr no momento em que o direito nasce, enquanto na prescrição esse prazo se inicia no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado, já que é nesse instante que nasce o direito à ação, contra a qual se opõe o instituto. A decadência supõe um direito que, embora nascido, não se tornou efetivo pela falta de exercício; a prescrição supõe um direito nascido e efetivo, mas que pereceu por falta de proteção pela ação, contra a violação sofrida. (...)

A autoridade singular defende que o prazo de decadência para o COFINS é de 10 anos, com fundamento na Lei nº 8.212/91, publicada em 24 de julho de 1991, enquanto que a recorrente entende que é de 05 anos, como previsto no artigo 150 e 173 do Código Tributário Nacional. Entendo que a razão está com a recorrente, apenas quanto à aplicabilidade do CTN, e não da Lei nº 8.212/91. No entanto, comete um erro ao aplicar a devida contagem dos 05 anos, conforme passo a expor.

O art. 150, § 4º, pressupõe um pagamento prévio, e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado este que fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que se permita exercer o controle. O art. 173 do CTN, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o

² Fábio Fanucchi, "A decadência e a Prescrição em Direito Tributário", Ed. Resenha Tributária, SP, 1976, p.15-16.



Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado³.

No caso, em não tendo havido pagamento (mesmo que parcial) não há como se aplicar o disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, que determina que se considera "*definitivamente extinto o crédito*" no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Aliás, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo De Barros Carvalho⁴, assim se manifestou sobre a matéria:

"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fática do pagamento, afirmado em termos precários, e tanto é assim que se mostra carente de um juízo valorativo que possa legitimá-lo perante o sistema positivo. Mas, sucede que a segurança das relações jurídicas não se compadece com a incerteza de uma atuosidade por parte da Administração Fazendária que os administrados não possam prever. De fato, não se compreenderia que ficassem eles, ad infinitum, ao sabor das possibilidades da ação administrativa, assistindo, passivamente, à deterioração de seus interesses, pelo fluxo inexorável do tempo. Por isso, como garantia da firmeza e segurança das relações do direito, prescreve a legislação um prazo determinado para que o Poder público exerça as suas prerrogativas homologatórias, findo o qual os pagamentos antecipados serão tidos por homologados, por força de um comportamento omissivo do titular do direito subjetivo ao tributo. O silêncio do fisco, prolongado no intervalo de 5 (cinco) anos, faz surgir um fato jurídico sobremodo relevante, na medida que produz a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do parágrafo 4º, do já mencionado artigo 150, do CTN, lembrando apenas que o termo inicial desse intervalo é a ocorrência do fato gerador, marco que poderia desviar nossa atenção do enunciado segundo o qual aquilo que se homologa é o pagamento antecipado e não o fato jurídico tributário ou a série de atos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Conta-se lapso de 5 (cinco) anos, a partir do momento em que ocorreu o fato gerador. Findo o referido trato de tempo, os pagamentos antecipados porventura promovidos dar-se-ão por homologados, na forma do artigo 150 do CTNº. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois

³ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 1998, pag 313/314.

⁴ publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.



Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

entendo existir, para a Fazenda, o direito de exercer tacitamente seus deveres homologatórios, manifestando, quando assim consultar seus interesses, a faculdade de manter-se quieta, omitindo-se. A oportunidade é boa para estabelecermos uma diferença importante: o espaço de tempo que a Administração dispõe para lavrar o lançamento, nos casos de tributos por homologação é de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador (prazo de decadência). Dentro desse período, os agentes públicos poderão tanto homologar os pagamentos, quanto constituir os créditos de tributos não pagos antecipadamente. Por outro lado, nos casos de comportamento omissivo da Administração, decorridos cinco anos do fato gerador sucederá o fato da decadência com relação aos pagamentos antecipados que não foram regularmente promovidos, ao mesmo tempo em que operará a homologação tácita com relação aos pagamentos antecipados que tiverem sido concretamente efetivados. Enquanto o fato jurídico da decadência determina a perda do direito de efetuar o lançamento, o fato jurídico da homologação tácita consubstancia a própria realização do direito de homologar, se bem que por meio de um comportamento omissivo.”

Assim, reitero que, em não tendo havido nenhum pagamento, há de se aplicar o artigo 173 do CTN, que manda contar o prazo dos cinco anos, do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Por consequência, verifica-se não ter havido caducidade no exercício de 1992.

Transferência de responsabilidade

A sujeição passiva indireta ou, o que dá na mesma, as modalidades de transferência de responsabilidade no direito tributário brasileiro, são por demais conhecidas e estão sistematizadas como transferências ou sub-rogações passivas de obrigação de dar (CTN, arts. 129 a 135) ⁵.

Na sujeição passiva indireta, a obrigação de pagar é originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto (*de cujus*). Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos (*sucessão causa mortis*) espólio e os herdeiros respondem pelo “*de cujus*”, transfere a terceiros o dever de pagar. Há, portanto, alteração do obrigado a pagar o tributo, em razão do

⁵ Sacha Calmon Navarro Coelho, em Comentários ao Código Tributário Nacional - Ed. Forense - pág. 301.



Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

qual a doutrina denomina sujeição passiva por transferência. Nesse sentido, o artigo 131 do CNT, dispõe:

“Art. 131 – São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remetidos;

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.”

O fenômeno da sucessão melhor se caracteriza quando derivada do falecimento; é a sucessão *causa mortis*. A ela nosso CTN dedica os incisos II e III deste art. 131, atribuindo ao sucessor a qualquer título (herdeiros legítimos ou testamentários) e ao cônjuge meeiro (titular da parte correspondente à metade dos bens pertencentes à sociedade conjugal, em casamento pelo regime de comunhão universal), a responsabilidade pelo pagamento dos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, e ao espólio, até a data da abertura da sucessão.

Vale lembrar que, conforme a Lei Civil, aberta a sucessão, a propriedade e a posse de herança transmitem-se, desde logo, aos herdeiros do *de cujus*, instalando-se imediatamente um condomínio geral incidente, tendo por objeto não cada bem hereditário *de per si*, mas o monte, acervo ou herança, considerada esta no seu conjunto, como bem universal, coletivo ou *universitas juris*.

A responsabilidade, pelos tributos devidos pelo falecido, defere-se, em primeiro lugar, ao espólio (universalidade de direito representativa da herança), e, depois da partilha, aos sucessores hereditários ou cônjuge meeiro, na proporcionalidade dos respectivos quinhões, legados ou meações. De fato, para compreensão de tais normas da lei complementar, cuida visualizar três lapsos de tempo: (1) até a morte (sucessão), (2) entre esta e a partilha e (3) depois da partilha. As dívidas tributáveis do *de cujus* (1) são assumidas pelo espólio (responsável), bem assim os débitos surgidos da data do falecimento até a da partilha (2), caso em que figura ele como sujeito passivo direto, sendo responsável o inventariante (cf. art. 134, IV). Este segundo período, em que se desenvolve o processo de inventário, culmina com a partilha dos bens, ficando, a partir daí, (3) herdeiros, legatários e cônjuge meeiro responsáveis pelos tributos devidos pelo falecido, cuja apuração não se tenha realizado, por qualquer motivo, até o fim do inventário.



Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

Portanto, pelo exposto, considerando que o Código Tributário Nacional adere à teoria que reconhece ao lançamento o caráter meramente declaratório da obrigação tributária nascida do fato gerador, ato este constitutivo⁶, sou pela procedência do mesmo.

Quanto à multa de ofício

Dispõe o item III do art. 131 do CTN que são pessoalmente responsáveis o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujos* até a data da abertura da sucessão.

Muito se discutiu no passado se a responsabilidade do sucessor, prevista no art. 133 do CTN (e nesse sentido, extensiva para os casos do artigo 131 do CTN) referia-se tão-somente aos tributos ou estavam alcançados, igualmente, pelo dispositivo, também, as penalidades impostas pela prática de qualquer infração. Atualmente é pacífica a jurisprudência de nossos Tribunais - tanto judiciais como administrativos - no sentido de que a responsabilidade por sucessão não abrange o pagamento das penalidades eventualmente devidas. A título exemplificativo, as seguintes decisões abaixo ementadas:

“Responsabilidade Tributária - Multas por Infrações Fiscais - Sucessão - O sucessor não responde por multa punitiva, aplicada por infração cometida pelo sucedido”.

(acórdão nº CSRF/01-01248, de 05.12.1992, unânime)

“Normas Gerais - Sucessão - Nos termos do art. 133 do CTN, o sucessor só responde pelo tributo devido pelo sucedido, descabendo a cobrança de Multa de Ofício, pois a penalidade não se transmite”.

(acórdão nº 106-09636, de 09.12.1997)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve esse mesmo entendimento nos Acórdãos nºs CSRF/01-1198, de 29.10.1991; CSRF/01-1282, de 06.12.1991; CSRF/01-1254, de 05.12.1991; e CSRF/01-1248, de 05.12.1991⁷. Já defendi no passado que a multa é da pessoa

⁶ Aliomar Balceiro – Direito Tributário Brasileiro, atualizado pela Misabel Abreu Machado Derzi – 11ª edição, fls744 e 782.

⁷ Nesse mesmo sentido já decidiu a Primeira Câmara, nos acórdãos nº 101-92.734, de 13.07.1999; nº 101-92418, de 12.11.1998; e 101-92291, de 22.09.1998; a Terceira Câmara, nos Acórdãos nºs 103-19683, de 14.10.1998; e 103-19.683, de 14.10.1998; e a Oitava Câmara, no Acórdão nº 108-05.743, de 08.06.1999. A jurisprudência administrativa, na verdade, somente corrobora a firme orientação emanada do Supremo Tribunal Federal que, de longa data, vem decidindo nesse sentido. A



Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

jurídica⁸. Ela não é personalista e não passa à pessoa física do infrator. Extinta a sociedade pela morte do sócio, não há como imputar a penalidade a outra pessoa distinta. Não se pode confundir ilícito fiscal com ilícito penal.

José Jayme de Macedo Oliveira, ao comentar o assunto em sua obra – “CTN – Comentários Doutrina Jurisprudência”, da Ed. Saraiva, traz as seguintes ementas.

“Não se nega que o Espólio responde pelos tributos do de cujus, mas tão-só por tributos. Na exigência não se acresce a multa imposta ao falecido, porque sua natureza jurídica não é a de tributo, e, sim, de penalidade imposta pelo descumprimento da obrigação principal. Sob uma interpretação restritiva da lei, a aceção de tributo, como figura o termo no

título exemplificativo, podem ser citados os RE nºs 77471-SP, de 09.08.1974; RE nº 83514-SP, de 17.08.1976; RE nº 82.754-SP, de 24.03.1981;

⁸ Existem várias teorias que procuram dirimir a questão da capacidade delitiva da pessoa jurídica, dentre elas, as principais são: a teoria da ficção e a teoria da realidade ou organicidade. A “teoria da ficção” considera que a personalidade natural é formada pela natureza e apenas reconhecida pelo direito; e a personalidade jurídica existe por determinação legal, porque o ente coletivo - personalidade jurídica - é um corpo social voltado para o cumprimento de determinado objetivo, não possui impulso próprio de vontade. Portanto, sob esse prisma, havendo identidade dos sócios, entre a incorporada e a incorporadora, devida seria a multa punitiva. A “teoria da realidade” ou “orgânica” se contrapõe a primeira, porque afirma que a pessoa jurídica é um ser real, um organismo que possui vontade própria, e não apenas a soma das vontades de seus sócios e administradores. Nessa teoria, as multas punitivas são de quem as praticou, ou seja, da pessoa jurídica como um ser real, dotado de responsabilidade penal. O infrator é a pessoa jurídica e não os seus sócios. A Constituição Federal de 1988 determina que a legislação ordinária estabeleça punição da **pessoa jurídica** nos delitos contra a “economia popular, a ordem econômica e financeira e o meio ambiente.” Claro está, pela leitura da Carta Magna que quem comete o delito em se tratando de “pessoa jurídica” é também a pessoa jurídica, o qual deverá suportar a multa advinda da respectiva punição. Se não vejamos: O § 5º do artigo 173, e § 3º do art. 225 de nossa Carta Magna disciplinam o seguinte: Art. 173, § 5º - “A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, **estabelecerá a responsabilidade desta**, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.” Art. 225, § 3º - “As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os **infratores**, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.” Nossa Constituição Federal de 1988 evidencia a responsabilidade das pessoas jurídicas, sujeitando-as a sanções penais e administrativas. E, no direito tributário é comum o entendimento de que elas podem figurar como sujeitos ativos dos delitos fiscais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

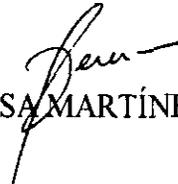
Processo : 10480.006610/97-11
Acórdão : 203-07.611
Recurso : 112.392

inciso III do art. 131, não alcança as multas impostas ao *de cuius*, mas exclusivamente os tributos por ele devidos. Não é admissível sanção aos descendentes do *de cuius*, uma vez que responderiam por comportamento ilícito alheio. O apeamento representaria, no caso, violação do princípio da personalidade da pena, sendo descabida, pois, a cobrança da multa moratória.” – AC 188.796-2/1.TRJSP, 13ª Civil, Rel. Des. Wanderley Racy Francisco Rezek. DJU 17.08.84.

“Na responsabilidade tributária do espólio não se compreende a multa imposta ao *de cuius*. Tributo não se confunde com multa, vez que estranha aquele a natureza de sanção presente nesta.” – RE 95.213/SP. STF, 2ª T, rel. Min Francisco Rezek. RTJ 110/1091.

Portanto, pelo acima exposto, sou pelo provimento parcial do recurso, apenas para excluir a multa do lançamento.

Sala das Sessões, em 16 de agosto de 2001


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ