



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Recurso nº : 201-125461
Matéria : COFINS
Recorrente : SADIA S/A
Recorrida : 1ª CÂMARA DO SEGUDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : FAZENDA NACIONAL
Sessão de : 25 de julho de 2006
Acórdão : CSRF/02-02.396

COFINS – DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda Nacional lançar o crédito pertinente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins é de dez anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia haver sido constituído.

MULTA. RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. Responde o sucessor pela multa de natureza fiscal. O direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades), ainda mais quando a incorporadora conhecia perfeitamente o passivo da incorporada.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SADIA S/A,

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriene Maria de Miranda que deu provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício, Antonio Carlos Atulim que deu provimento parcial ao recurso para reconhecer a decadência e Maria Teresa Martínez Lopez e Valdemar Ludvig (Substituto convocado) que deram provimento integral ao recurso.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 15 DEZ 2006

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO, ANTONIO BEZERRA NETO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente o Conselheiro DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA.



Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

Recurso nº : 201-125461
Recorrente : SADIA S/A
Interessada : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Por já se encontrarem descritos, adoto o relatório dos fatos em tela apresentado no acórdão recorrido:

"Contra a contribuinte em epígrafe foi lançada a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, relativa a diversos períodos de apuração de abril de 1995 a dezembro de 1999, com os acréscimos de multa de ofício e juros de mora.

Segundo o relatório fiscal, as imputações no presente processo giradas contra a contribuinte referem-se a insuficiência de recolhimento em face da divergência entre os valores apurados e os declarados por GRANJA REZENDE S/A., incorporada pela atuada em 30 de agosto de 2002. A ciência do auto de infração ocorreu em 26 de dezembro de 2002.

Impugna a exigência a sociedade incorporadora, aludindo, em preliminar ao mérito, a decadência do direito de lançar com base no artigo 150, § 4º, do CTN, atingindo os períodos de apuração até outubro de 1997, inclusive.

Repele a multa de ofício e os juros de mora sob os auspícios da aplicação do artigo 132 do CTN, que exige da sociedade incorporadora somente a responsabilidade sobre os tributos devidos até a data do ato.

Propugna ainda pela inclusão dos administradores no ato fiscal, pela aplicabilidade do artigo 135 e seu inciso III do CTN.

Quanto aos valores, alega inexistirem as diferenças apregoadas, bastando atentar para as demonstrações contábeis. Alega que a regularidade dos recolhimentos fundam-se nas ilegalidades e inconstitucionalidades perpetradas pelas Leis nºs 9.715 e 9.718, ambas de 1998, com destaque à afronta ao artigo 195, I, da CF/88. Invoca ainda afronta ao princípio da anterioridade nonagesimal. Diz ainda que o alargamento da base de cálculo da Cofins afronta o artigo 110 do CTN, ao alargar o conceito de faturamento. Alega que a impossibilidade da compensação da parcela da alíquota da Cofins representa empréstimo compulsório sem o cumprimento dos requisitos constitucionais.

Repele a taxa Selic e pede perícia, com indicação dos quesitos e do perito.

A decisão recorrida mantém o lançamento à unanimidade. Com relação à perícia, rejeita-a, por pedir o esclarecimento da alíquota, que está definida em lei, bem como em relação ao valor da contribuição, que decorre da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Quanto à base de cálculo, alega que esta é encontrada com a apresentação de prova documental, não sendo necessária perícia para tal objetivo.

Quanto à decadência, aplica os termos do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991.

Quanto à exclusão da multa e dos juros por conta da aplicação do artigo 132 do CTN, repele o argumento. Com relação aos juros, por terem direta vinculação com o tributo vencido e impago. Com relação à multa, argumenta que a sua aplicação resulta da interpretação extensiva, que permite a inclusão da penalidade como integrante do crédito tributário como um todo. Alega que tal interpretação vai ao encontro da intenção da regra, que procura impedir procedimentos tendentes à fuga da responsabilidade sobre a penalidade, informando que a empresa lançada faz parte do mesmo grupo econômico da infratora e incorporada.

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

Quanto à responsabilidade dos gestores da incorporada, apresenta largo arrazoadado para afastar o argumento da autuada, propugnando pela absoluta desnecessidade da providência. Quanto à inconstitucionalidade das Leis nºs 9.715/98 e 9.718/98, alega a incompetência para sua apreciação. Mantém a taxa Selic, por adequada a sua aplicabilidade.

No recurso, a contribuinte repele os argumentos da decisão recorrida, principalmente repulsando a negativa de inserção dos gestores da incorporada, sob o argumento de que não se sustenta a assertiva da decisão da inexistência de prova da ocorrência de representação ilegítima por parte dos mesmos, protestando pela condição de vítima de diversas irregularidades perpetradas por aquela administração e que redundaram em diversas autuações fiscais, caracterizando inversão de valores. Reitera o pedido de perícia.

Amparados por arrolamento de bens, subiram os autos para julgamento."

ementado: A câmara recorrida negou provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim

"NORMAS PROCESSUAIS. DECADÊNCIA.

Decai em 10 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte, o direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

INCONSTITUCIONALIDADES.

O Conselho de Contribuintes não tem competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de norma legal ou de ato praticado em afronta à lei como tal acusada.

COFINS. MULTA NA SUCESSORA.

A exegese do art. 132 do CTN deve ser alcançada em interpretação sistemática com o art. 129 do mesmo diploma legal, de forma que se aplica à sucessora a multa de ofício ainda que o lançamento tenha sido constituído posteriormente ao evento sucessório.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

A responsabilidade pessoal atribuída aos relacionados no inciso III do artigo 135 não representa a sua inserção obrigatória como sujeitos passivos do auto lavrado, se tal responsabilidade, quando da prática do referido ato, não se mostrar necessariamente aplicável.

TAXA SELIC.

A taxa Selic, por conformada com os termos do artigo 161 do CTN, é adequadamente aplicável.

Recurso negado."

A contribuinte apresentou, fls. 451/454, embargos de declaração ao referido acórdão, que foram rejeitados por meio do Despacho nº 201-210, de 20 de maio de 2005, fls. 457/458.

A contribuinte apresentou recurso especial, fls. 462/476, que foi recebido por meio do Despacho nº 201-319, de 24 de agosto de 2005, fls. 510/513, quanto à questão da decadência dos tributos lançados por homologação e quanto à exclusão da multa nos casos de incorporação .

É o Relatório. 



Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

VOTO

Conselheiro HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Relator.

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo merece ser conhecido por ser tempestivo e atender aos demais pressupostos de admissibilidade.

A teor do relatado, o apelo ora em análise cinge-se à questão do prazo decadencial para lançamento do crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, bem como à da multa de ofício aplicada em empresa incorporadora em relação a infração praticada antes da incorporação.

Primeiramente, cabe analisar o prazo decadência a ser aplicado à contribuição, se os 05 anos do CTN ou os 10 da Lei 8.212/1991.

¹Essa Contribuição, embora não seja tributo em sentido estrito, é uma exação que guarda natureza tributaria, sujeita ao lançamento por homologação. Por isso, as regras jurídicas que regem o prazo decadencial e o da homologação dos pagamentos antecipados, efetivamente realizados pela contribuinte, são aquelas insertas no artigo 45 da Lei 8.212/1991 e no artigo 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, as quais devem ser interpretadas em conjunto com a norma geral estampada no artigo 173, do mesmo Código.

A literalidade do § 4º do art. 150 do CTN está assim disposta:

Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

Parágrafo 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação será ele de 5 (cinco) anos, o contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação (destaquei).

¹ Na elaboração deste voto, socorri-me da brilhante exposição do Auditor-Fiscal Odilo Blanco Lizarzaburu sobre decadência do PIS constante dos autos do processo nº 10920.000898/99-56, fls. 226 a 269.

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

Desta feita, a regra geral estabelecida no CTN é no sentido de diferenciar duas situações: a que o sujeito passivo antecipa o pagamento no todo ou em parte; e a que não há satisfação alguma do crédito tributário. Na primeira o prazo para a Fazenda Pública lançar os tributos começa a fluir na data de ocorrência do fato gerador, e na segunda, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Agora, a norma específica para as contribuições que compõem a Seguridade Social, prevista no artigo 45 da Lei 8.212/1991:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após (dez) anos contados:

I. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Como se pode observar claramente no artigo 45 da Lei 8.212/1991, o prazo decadencial da contribuição para a Cofins é de 10 anos. Todavia, à primeira vista, esse artigo parece ser incompatível com o art. 173 do CTN já que prescrevem prazos diferentes para uma mesma situação jurídica. Qual prazo deve então prevalecer: o do CTN, norma geral tributária, ou o específico, criado por lei ordinária?

Primeiramente, é preciso ter presente, no confronto entre leis complementares e leis ordinárias, qual a matéria a que se está examinando. Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao quorum qualificado pela maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional.

Não raros são argumentos de que as leis complementares desfrutam de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias, quer pela posição que ocupam na lista do artigo 59, CF/88, situando-se logo após as Emendas à Constituição, quer pelo regime de aprovação mais severo a que se reporta o artigo 69 da Carta Magna. Nada mais falso, pois não existe hierarquia



Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

alguma entre lei complementar e lei ordinária, o que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas, como ensina Michel Temer²:

Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior.

(...)

Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas.

Em resumo, não é o fato de a lei complementar estar sujeita a um rito legislativo mais rígido que lhe dará a precedência sobre uma lei ordinária, mas sim a matéria nela contida, constitucionalmente reservada àquele ente legislativo.

Em segundo lugar, convém não perder de vista a seguinte disposição constitucional: o legislador complementar apenas está autorizado a laborar em termos de normas gerais. Nesse mister, e somente enquanto estiver tratando de normas gerais, o produto legislado terá a hierarquia de lei complementar. Nada impede, e os exemplos são inúmeros neste sentido, que o legislador complementar, por economia legislativa, saia desta moldura e desça ao detalhe, estabelecendo também normas específicas. Neste momento, o legislador, que atuava no altiplano da lei complementar e, portanto, ocupava-se de normas gerais, desceu ao nível do legislador ordinário e o produto disso resultante terá apenas força de lei ordinária, posto que a Constituição Federal apenas lhe deu competência para produzir lei complementar enquanto adstrito às normas gerais.

Acerca desta questão, veja-se excerto do pronunciamento do Supremo Tribunal Federal:

A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 - e a constituição atual não alterou esse sistema - se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm com dispositivos de lei ordinária. (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)

E assim é porque a Constituição Federal outorgou competência plena a cada uma das pessoas políticas a quem entregou o poder de instituir exações de natureza tributaria. Esta competência plena não encontra limites, a não ser aqueles estabelecidos na própria Constituição,

² TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 1993, p, 140 e 142.

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

ou aqueles estabelecidos em legislação complementar editada no estrito espaço outorgado pelo Legislador Constituinte. É o exemplo das normas gerais em matéria de legislação tributaria, que poderão dispor acerca da definição de contribuintes, de fato gerador, de crédito, de prescrição e de decadência, mas, repise-se, sempre de modo a estabelecer normas gerais.

Neste sentido são as lições da melhor doutrina. Roque Carrazza, por exemplo, ensina que o art. 146 da CF, se interpretado sistematicamente, não dá margem a dúvida:

(...) a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributaria desautoriza a União a descer ao detalhe, isto é, ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma poderia desconjuntar os princípios federativos, da autonomia municipal e da autonomia distrital.

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributaria" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicitadora, ela deverá ceder passo à Constituição.

De fato, como tantas vezes temos insistido, as pessoas políticas, enquanto tributam, só devem obediência aos ditames da Constituição. Embaraços porventura existentes em normas infraconstitucionais - como, por exemplo, em lei complementar editada com apoio no art. 146 da Cada Magna - não têm o condão de tolhê-las na criação, arrecadação, fiscalização etc., dos tributos de suas competências.

Dai por que, em rigor, não será a lei complementar que definirá "os tributos e suas espécies", nem "os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes" dos impostos discriminados na Constituição. A razão desta impossibilidade jurídica é muito simples: tais matérias foram disciplinadas, com extremo cuidado, em sede constitucional. Ao legislador complementar será dado, na melhor das hipóteses, detalhar o assunto, olhos fitos, porém, nos rígidos postulados constitucionais, que nunca poderá acutillar. Sua função será meramente declaratória. Se for além disso, o legislador ordinário das pessoas políticas simplesmente deverá desprezar seus "comandos" (já que desbordantes das lindes constitucionais).

Por igual modo, não cabe à lei complementar em análise determinar às pessoas políticas como deverão legislar acerca da "obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários". Elas, também nestes pontos, disciplinarão tais temas com a autonomia que lhes outorgou o Texto Magno. Os princípios federativo, da autonomia municipal da autonomia distrital, que se manifestam com intensidade máxima na "ação estatal de exigir tributos", não podem ter suas dimensões traduzidas ou, mesmo, alteradas, por normas inconstitucionais. (Curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 409/10). Destaquei

Por isso, as normas específicas serão estabelecidas em cada uma das pessoas políticas tributantes. Assim é que a União, enquanto ordem parcial e integrante da Federação, em cuja competência está a instituição das contribuições sociais, editou a Lei 8.212/1991 que fixou

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

em seu artigo 45 o prazo de 10 (dez) anos para constituir os créditos da Seguridade Social, na qual se inclui a Cofins.

Elasteceu-se, pois, neste caso, e dentro da absoluta regularidade constitucional, o prazo decadencial para a constituição das contribuições sociais para 10 anos, tal prazo, quando não fixado em lei específica, aí sim é de 05 anos, como estabelecido na norma geral.

Repise-se que a regra geral é no sentido de que a lei instituidora de cada uma das exações de natureza tributaria, editada no âmbito das pessoas políticas dotadas de competência constitucional para institui-las, é que vai fixar os prazos decadenciais, cuja dilação vai depender da opção política do legislador.

Ao lado da regra geral, o legislador complementar adiantou-se ao legislador ordinário de cada ente tributante e fixou uma norma subsidiária que poderá ser utilizada pelas pessoas políticas dotados de competência tributária. Vale dizer, o legislador ordinário, ao instituir uma exação de natureza tributária, poderá silenciar a respeito do prazo decadencial da exigência então instituída. Neste caso, aplica-se a norma prevista no art. 173 do CTN, ou seja, no silêncio do legislador ordinário da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, aplicar-se-á o prazo previsto nestes dispositivos. Mas, repita-se, apenas subsidiariamente, de modo que, a qualquer momento, cada legislador competente para instituir determinada exação, poderá vir a fixar prazo diverso, como fez a União, no caso específico da Cofins e das demais contribuições para a Seguridade Social.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional foi recepcionado pelo ordenamento jurídico inaugurado em 1988, na forma do artigo 34, parágrafo 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Face ao princípio da recepção, a legislação anterior é recebida com a hierarquia atribuída pela Constituição vigente às matérias tratadas na legislação recepcionada. Isto significa que uma lei ordinária poderá ser recepcionada com eficácia de lei complementar, desde que veiculadora de matéria que a Constituição recepcionadora exija seja tratada em lei complementar. O contrário também pode acontecer. Uma lei complementar poderá ser recepcionada apenas com força de lei ordinária, desde que portadora de matérias para as quais a Constituição recepcionadora não mais exija lei complementar. E pode acontecer, ainda, que a recepção seja em parte com força de lei complementar e em parte com os atributos de lei ordinária. Exatamente o que aconteceu com o Código Tributário Nacional. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 146, inciso III, exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária. Portanto, naquilo que o Código trata de normas gerais em matéria de

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

legislação tributária, foi recepcionado com hierarquia de lei complementar. De outra parte, nas matérias que não veiculem normas gerais em matéria de legislação tributária, o Código é apenas mais uma lei ordinária. Por exemplo, o CTN quando trata de percentual de juros de mora, evidentemente, neste aspecto, não veicula norma geral, portanto, pode ser alterado por lei ordinária, tanto é verdade, que, atualmente os juros moratórios são calculados, por força de lei ordinária, com base na Taxa Selic.

Assim, o artigo 173 do CTN, encerra **norma geral** em matéria de decadência, competindo à lei de cada entidade tributante dispor sobre as normas específicas.

Nesta linha é o aporte doutrinário de Wagner Balera, ao afirmar que no sistema da Constituição de 1988 foram discriminadas todas as hipóteses em que a matéria deve ser objeto de lei complementar, pelo que se retira do legislador ordinário parcela de competência para tratar do assunto. É o que ocorre na seara do Direito Tributário.

Nesse campo, o art. 146 da Constituição de 1988 atribui papel primacial à lei complementar.

Fonte principal da nossa disciplina, por intermédio da lei complementar são veiculadas as normas gerais em matéria de legislação tributária.

Adverta-se, para lago, que a específica função da lei complementar tributária é em tudo e por tudo distinta da função básica da lei ordinária. Somente esta última restou definida, pela Lei Magna, como fonte primária dos diversos tipos tributários. Somente em caráter excepcional o constituinte impôs - como veículo apto a descrever o fato gerador do tributo - o tipo normativo da lei complementar.

É o que se dá, em matéria de contribuições para o custeio da seguridade social, quando o legislador delibera exercer a chamada competência residual (prevista no art. 154, inciso I, combinado com o artigo 195, § 4º, da Lei Suprema).

No quadro atual das fontes do direito tributário, cumpre sublinhar, não se pode considerar a lei complementar espécie de requisito prévio para que os diversos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam as respectivas competências impositivas, como parece à certa doutrina.

(...)

Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar - que editará as normas gerais - com as do legislador ordinário - que elaborará as normas específicas - para dispor, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral é, disse o grande Pontes de Miranda: "uma lei sobre leis de tributação". Deve, a lei complementar de que cuida o art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; deve dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar regras a respeito do reinício do curso da prescrição.



Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo. (Wagner Balera, Contribuições Sociais – Questões Polêmicas, Dialética, 1995, pp. 94/96). Negritei

Com estas inatacáveis conclusões, e nem poderia ser diferente, concorda Roque Antonio Carrazza³:

o que estamos tentando dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributárias, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro lado, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas políticas tributantes. O legislador complementar não recebeu um "cheque em branco", para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias.

Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar - como de fato determinou (art. 156, V, do CTN) - que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. Poderá, ainda, estabelecer - como de fato estabeleceu (arts. 173 e 174, CTN)- o dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigia-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e art. 174, parágrafo único, do CTN) - as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

Neste particular, poderá, aliás, até criar causas novas (não contempladas no Código Civil brasileiro), considerando as peculiaridades do direito material violado.

Todos estes exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar, entrar na chamada "economia interna", vale dizer nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. Estas, ao exercitarem suas competências tributárias, devem obedecer, apenas, às diretrizes constitucionais. A criação in abstracto de tributos, o modo de apurar o crédito tributário e a forma de se extinguirem obrigações tributária, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis porque, segundo pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria entidade tributante. Não de lei complementar.

Nesse sentido, os arts. 173 e 174, do Código Tributário Nacional, enquanto fixam prazos decadenciais e prescricionais, tratam de matérias reservadas à lei ordinária de cada pessoa política. Portanto, nada impede que uma lei ordinária federal fixe novos prazos prescricionais e decadenciais para um tipo de tributo federal.

Em razão do exposto, não se pode deixar de reconhecer que o prazo decadencial para constituir o crédito tributário relativo às contribuições da seguridade social, dentre as quais está inserida a Cofins, é de 10 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia

³ (curso de Direito Constitucional Tributário, 1995, pp. 412/13)

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

ter sido efetuado. Por conseguinte, nenhuma parcela do crédito tributário em exame foi alcançada pela caducidade já que a ciência do auto de infração deu-se em 29 de novembro de 2001 e os créditos tributários lançados referem-se a fatos geradores ocorridos no período compreendido entre dezembro de 1993 e novembro de 1994.

Melhor sorte não merece os argumentos de defesa no tocante à responsabilidade da sucessora (incorporadora) por infrações fiscais cometidas pela sucedida, pois o direito dos contribuintes às mudanças societárias não pode servir de instrumento à liberação de quaisquer ônus fiscais (inclusive penalidades).

Esta questão foi muito bem enfrentada por Marcus Vinícius Nêder de Lima, no julgamento do Recurso que deu origem ao Acórdão 202.11845, transcrito pela Conselheira Irene Souza da Trindade Torres no voto condutor do Acórdão nº que, em virtude da similitude com a questão aqui tratada, com os devidos agradecimentos aos ilustres conselheiros, peço licença para transcrever e adotar excertos do desse acórdão como minhas razões de decidir:

Cuida-se, também, da responsabilidade tributária da recorrente e sucessora por multas fiscais integrantes do passivo da empresa incorporada EUCATEX MADEIRA LTDA., por sua vez incorporadora da empresa EUCATEX FLORESTAL LTDA, cujo recolhimento de PIS está a se exigir neste processo. Pleiteia, a recorrente, a elisão das referidas penalidades, sob o argumento que o artigo 132 do Código Tributário Nacional refere-se tão-somente à responsabilidade pelos tributos, sem mencionar os consectários.

O tema responsabilidade tributária é tratado no Capítulo V do Código Tributário Nacional e a responsabilidade por sucessão, mais especificamente, na Seção II desse mesmo capítulo. A Seção traz, inicialmente, a regra geral, em seu artigo 129, que direciona a responsabilidade tributária aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos. Ressalte-se, nesse passo, que o legislador, ao se referir à locução créditos tributários, cuja acepção técnica é bem definida em nosso ordenamento jurídico, não se reporta apenas ao tributo, alcança também a multa aplicada ao infrator da norma tributária.

Corroborar tal entendimento o fato de o artigo 134, que regula as diversas hipóteses de responsabilidade de terceiros, ressaltar, em seu parágrafo único, que as pessoas ali indicadas só respondem pelas multas de caráter moratório. Por argumento *a contrario sensu*, pode-se inferir que o legislador, ao restringir a aplicação de multa moratória apenas para os casos ali elencados, manteve a regra geral prevista no artigo 129 para as demais hipóteses de responsabilidade por infração. No dizer de Carlos Maximiliano:

"(..) quando a norma se refere à hipótese determinada, sob a forma de proposição normativa; e, em geral, quando estatui de matreia restritiva, limita claramente só a certos casos sua disposição,



*ou se inclui no campo do direito excepcional. Então se presume que, se uma hipótese é regulada de certa maneira, solução oposta caberá à hipótese contrária."*⁴

Assim, em que pese a responsabilidade por incorporação de empresa, prevista no artigo 132, fazer referência tão-somente a tributos, sem mencionar penalidade, a interpretação desse dispositivo, a meu ver, deve ser feita sem se abstrair do contexto em que ele está inserido no Código. Estamos diante de ilícito de natureza fiscal, não se confundindo com o ilícito penal, este sim de índole personalíssima e, por consequência, não passa da pessoa do infrator.

Para Zelmo Denari, "o ilícito penal é inconfundível com o fiscal. Em sua formação, o que mais conta é o elemento subjetivo que enucleia a noção de culpabilidade. Por isso a maior preocupação daquele que interpreta ou julga o fato delituoso é justamente conhecer a personalidade do infrator, aferindo a intensidade da sua culpa. Tão representativo é o componente intencional na formação do ilícito penal que jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde.

Ora, nada disso importaria na configuração do ilícito fiscal. A começar que, para fixação da responsabilidade são desprezados todos os critérios subjetivos da conduta. Essa objetivação da responsabilidade foi acolhida pelo artigo 136 do Código Tributário Nacional, ao dispor que *"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"*.

Ademais, quem pratica o ilícito fiscal, na generalidade dos casos, é pessoa jurídica de direito privado e não pessoa física. Esta circunstância afasta, de pronto, todo o propósito de dosar a gravidade do ilícito fiscal em função da personalidade do agente.

De resto, o ilícito fiscal costuma traduzir simples descumprimento de um dever administrativo relacionado com as atividades empresariais do contribuinte. Nada tem a ver com o ilícito penal. Do mesmo modo, nada tem a ver entre si as respectivas sanções: "a multa fiscal é somente uma punição de índole patrimonial que impõe um sofrimento econômico, jamais libertário, ao contribuinte."⁵

Além disso, a possibilidade de elisão da penalidade por mera alteração na estrutura societária da empresa é elemento indutor da prática de fraudes fiscais. José Eduardo Soares de Melo sustenta, nesse sentido, que:

*"O direito dos contribuintes às mudanças societárias tão pode servir de instrumento a liberação de quaisquer ônus, fiscais (inclusive penalidade), pois seria muito simples efetuar negócios, com o objetivo de acarretar o desaparecimento dos devedores originários, de quem nada se pode exigir."*⁶

Nesse diapasão, a ilustre Ministra Eliana Calmon, do Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão no Recurso Especial nº 32967 - RS, DJ de 20 de março de 2000, assim se pronunciou sobre essa matéria, *in verbis*:

"(...) Contudo, mesmo doutrinariamente, na atualidade, sinaliza-se para prevalência da tese de que a responsabilidade dos sucessores estende-se às multas, sejam elas moratórias ou punitivas, pelo fato de integrarem elas o passivo da empresa sucedida, conforme entendimento do Dr. Luiz

⁴ Hermenêutica e Aplicação do Direito, 1911, pág. 297

⁵ Sucessão Tributária: Aspectos Críticos Justiça Tributária, 1º Congresso Intenacional de Direito Tributário, 1998, 868/869.

⁶ Curso de Direito Tributário, ed. Dialética, 1997, 1º ed., pág. 187.

Processo nº : 10675.003550/2002-71
Acórdão : CSRF/02-02.396

Alberto Gurgel de Faria, em "Código Tributário Nacional Comentado", Editora Revista dos Tribunais:

"A não ser assim, muitas fraudes poderiam existir simplesmente para alterar a estrutura jurídica das empresas, fundindo-as, transformando-as ou realizando incorporações para afastar aplicação de penalidades (..) a posição mais moderna se inclina para a continuidade das multas (já aplicadas) por ocasião da sucessão da empresa. (Obra citada, pág. 527)."

Não fossem as razões exposta linhas acima suficientes para demonstrar a procedência da multa de ofício na empresa incorporadora, a ata sumária da assembléia geral extraordinária realizada em 30 de agosto de 2.002, cópia às fls. 213 a 219, põe, a meu ver, pá de cal na discussão, pois, conforme consta desse documento, a incorporadora era acionista controladora da incorporada, com participação superior a 99,99% das ações do capital dessa empresa, o que implica em dizer que todos os atos praticados pela incorporadora era, ao menos indiretamente, de responsabilidade da hoje incorporadora, a qual detinha o controle total da administração da incorporada. Diante disso, não consigo vislumbrar qualquer possibilidade de excluir a reclamante do pólo passivo da obrigação tributária ora em exame.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Sala das Sessões – DF, em 25 de julho de 2006


HENRIQUE PINHEIRO TORRES

