MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13 / 07 / 2001
Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10980.002861/98-31
Acórdão : 203-07.196

Sessão : 22 de março de 2001
Recurso : 113.219
Recorrente : FLOEMA EMPREENDIMENTOS FLORESTAIS LTDA.
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

FINSOCIAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA - O prazo qüinqüenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário. Se a Lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial só começa a correr após decorridos 05 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos (STJ – Jurisprudência – T1 Primeira Turma, em 25/09/2000 - RESP 260740/RJ – Recurso Especial). ALÍQUOTA – O Supremo Tribunal Federal declarou constitucional as majorações da alíquota do FINSOCIAL excedentes a 0,5%. Entretanto, essas majorações aplicam-se somente às empresas exclusivamente prestadoras de serviços de que trata o § 2° do artigo 1° do Decreto-Lei n° 1.940/82. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: FLOEMA EMPREENDIMENTOS FLORESTAIS LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Antonio Augusto Borges Torres, Mauro Wasilewski e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz para redigir o acórdão.

Sala das Sessões, em 22 de março de 2001

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Renato Scalco Isquierdo e Henrique Pinheiro Torres (Suplente).
Iao/cf/ovrs

Processo : 10980.002861/98-31
Acórdão : 203-07.196

Recurso : 113.219
Recorrente : FLOEMA EMPREENDIMENTOS FLORESTAIS LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa nos autos qualificada foi lavrado auto de infração, exigindo-lhe a Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), relativa aos fatos geradores ocorridos em 01/91 a 03/92.

Consta do relatório efetuado pela autoridade singular que a autuação é decorrente do recolhimento insuficiente da Contribuição ao FINSOCIAL, verificado após análise dos demonstrativos constantes do Processo de Parcelamento de nº 10980.012736/93-61, uma vez que o pedido de parcelamento se fez à alíquota de 0,5% e corresponde às majorações da alíquota instituídas pelo art. 1º da Lei nº 7.894/1989 e art. 1º da Lei nº 8.147/1990, consideradas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviço.

As bases de cálculo foram constatadas a partir dos Demonstrativos de fls. 02/03, elaborados pela contribuinte, e do Demonstrativo de Apuração da Contribuição de fls. 04/05, sendo que a Descrição dos Fatos e o Enquadramento Legal constam às fls. 10/11.

Tempestivamente, em 06.04.1998, a interessada, por intermédio de seu representante legal (fls. 20), apresenta, às fls. 14/19, sua Impugnação contra o auto de infração. Concorda que, por se dedicar ao ramo de prestação de serviços de empreendimentos, está sujeita à incidência do FINSOCIAL, mas contesta o alto valor do crédito exigido, cujo montante considera injustificável.

Preliminarmente, protesta pela nulidade da notificação, dizendo não constar da intimação a disposição legal infringida, um dos pressupostos legais previstos no art. 11, III, do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 329 do Código do Processo Civil.

Infere a inconstitucionalidade das majorações da alíquota do FINSOCIAL e requer o acatamento da declaração de inconstitucionalidade das Leis nºs 7.787/1989, 7.894/1989 e 8.147/1990, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), para que excluam da exigência as majorações nelas contidas, que entende aplicáveis apenas às empresas exclusivamente prestadoras de serviço.

A autoridade singular, através da Decisão DRJ/CTA nº 770, de 08/10/99, manifestou-se pela procedência do lançamento. A ementa da decisão possui a seguinte redação:

"Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Data do fato gerador: 30.01.1991, 28.02.1991, 30.03.1991, 30.04.1991, 31.05.1991, 30.06.1991, 31.07.1991, 30.08.1991, 30.09.1991, 31.10.1991, 30.11.1991, 31.12.1991, 31.01.1992, 28.02.1992, 31.03.1992

Ementa: Finsocial. PRESTADORAS DE SERVIÇO.

A condição de empresa exclusivamente prestadora de serviço só poderá ser afastada mediante prova documental inequívoca, pertinente ao período de apuração objeto do lançamento, uma vez que a atividade de florestamento e reflorestamento é caracterizada na lei como de prestação de serviços.

NULIDADE

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE .

Não cabe à autoridade administrativa decidir pela inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas legais vigentes, por tratar-se de competência exclusiva do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO PROCEDENTE ".

Consta das razões de decidir pela autoridade singular:

"Muito embora não conste expressamente na petição, pode-se entender que a interessada pretende ser enquadrada como empresa não exclusivamente prestadora de serviços, para beneficiar-se da decisão judicial que considerou inconstitucionais as majorações de alíquota para as demais empresas. No entanto, como tal decisão se aplica somente às empresas vendedoras de mercadorias e mistas, torna-se imprescindível comprovar que a requerente não é empresa exclusivamente prestadora de servico para fins de recolhimento do Finsocial.

O Decreto nº 92.698, de 21 de maio de 1986, que regulamenta a legislação do Finsocial, no seu art. 24, a seguir transcrito, reporta-se ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, para conceituar a empresa que realiza exclusivamente a venda de serviços para fins de incidência do Finsocial, nos seguintes termos:

"Art. 24 - Entende-se como empresa que realiza exclusivamente a venda de serviços, aquela cuja atividade está relacionada na lista anexa ao Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com as alterações posteriores"

Posteriormente, a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987, procedeu a alterações no citado Decreto-lei nº 406/1968, incluindo em seu item 36 as atividades de florestamento e reflorestamento, que é o caso da interessada.

Além de se dizer prestadora de serviços na impugnação, a interessada junta, às fls. 22/30, cópias do Contrato Social, cuja cláusula segunda estabelece como objetivo da sociedade atividades pertinentes à área de prestação de serviços de florestamento e reflorestamento. Inobstante as modificações contratuais ocorridas (cópias de fls. 31/70), essa cláusula foi mantida sem alterações."

Inconformada, a autuada apresenta recurso, onde, além de reiterar os motivos expostos anteriormente, alega:

1) decadência, onde aduz que todos os períodos "foram todos constituídos através das Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)";

2) inconstitucionalidade das majorações das alíquotas do FINSOCIAL; ofensa ao artigo 150, inciso II, do CF/88; e

3) inexigência da TRD (IN SRF nº 32/97) no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991.

Às fls. 101, prova do depósito administrativo exigido pela legislação vigente.

É o relatório.

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal, merecendo ser conhecido.

Conforme relatado, tratam os autos das seguintes matérias;

1) inconstitucionalidade das majorações das alíquotas do FINSOCIAL; ofensa ao artigo 150, inciso II, do CF/88;

2) inexigência da TRD (IN SRF nº 32/97) no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991; e

3) decadência, onde aduz que todos os períodos "foram todos constituídos através das Declarações de Contribuições e Tributos Federais (DCTF)".

Passo à análise das questões pela ordem em que foram colocadas.

Quanto à primeira e segunda questões, entendo não merecer colhida pelas seguintes razões. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já se manifestou (Recurso Extraordinário nº 187.436-8) pela constitucionalidade das majorações da alíquota da contribuição ao FINSOCIAL instituída pela Lei nº 7.738/89, em seu art. 28. De fato, entendeu-se que a recepção da contribuição exigida com base no § 2º do art. 1º do DL nº 1.940/82 (prestadoras de serviços), tal como decidido no RE nº 150.755-1, teria se dado como adicional do IR que era, e não com base no art. 56 do ADCT, uma vez que este refere-se, expressamente, à alíquota de 0,6%, que no ano de 1988, era aplicável unicamente às empresas referidas no § 1º do art. 22 do DL nº 2.397/87.

Portanto, atualmente, no que diz respeito às empresas prestadoras de serviços, a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal não dá margem nenhuma a dúvidas. Foi declarada a "constitucionalidade do art. 7º da Lei nº 7.787, de 30/06/89, do art. 1º da Lei nº 7.894, de 24/11/89, e do art. 1º da Lei nº 8.147, de 28/12/90, com relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviços". E, efetivamente, a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos termos em que proferida, é definitiva para este Colegiado.

Já no que diz respeito à TRD, nenhuma consideração a ser feita, já que a mesma não está sendo exigida (IN SRF nº 32/97) no período compreendido entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991.

Da figura da decadência

Considerando ser a "decadência" matéria de mérito, a exemplo das demais matérias argüidas pela recorrente (artigo 269, inciso IV, do CPC), deixei a sua análise por último de forma proposital.

O auto de infração foi lavrado em **09/03/98,** relativamente aos fatos geradores ocorridos em 01/91 a 03/92.

Sobre o assunto já tive oportunidade de me manifestar. Para tanto, adoto as razões de decidir, do Acórdão CSRF/02-0.949, julgado procedente ao contribuinte, por maioria de votos, em outubro/2000, na qual fui Relatora. As conclusões aqui expostas são, em parte, reproduzidas naquele voto.

O centro de divergência reside, na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e no Decreto-Lei nº 2.052/83, em se saber, basicamente, qual o prazo de decadência para o FINSOCIAL, se é de 10 ou de 05 anos.

A interpretação é verdadeira obra de construção jurídica, e, no dizer de MAXIMILIANO[1]:

> "A ***atividade do exegeta é uma só, na essência, embora desdobrada em uma infinidade de formas diferentes. Entretanto, não prevalece quanto a ela nenhum preceito absoluto: pratica o hermeneuta uma verdadeira arte, guiada cientificamente, porém jamais substituída pela própria ciência. Esta elabora as regras, traça as diretrizes, condiciona o esforço, metodiza as lucubrações; porém, não dispensa o coeficiente pessoal, o valor subjetivo; não reduz a um autômato o investigador esclarecido."*** *(grifei)*

A análise dos institutos da prescrição e da decadência, em matéria tributária, ganhou especial relevo com alguns julgados ocorridos no passado, provenientes do Superior Tribunal de Justiça, merecendo estudo mais aprofundado, na interpretação dos dispositivos aplicáveis, especialmente quanto aos tributos cujo lançamento se verifica por homologação.

[1] Carlos Maximiliano, Hermenêutica e Aplicação do Direito Forense, RJ, 1996, p.10-11.

Tanto a decadência como a prescrição são formas de perecimento ou extinção de direito. Fulminam o direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, mantendo-se inativo. Pressupõem ambas dois fatores: 1- a inércia do titular do direito; e 2- 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, 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 Pública, 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; e c) a decadência atinge o direito irrenunciável e necessitado de lançar, fulminando o próprio direito de crédito da Fazenda Pública, impedindo a formação do título executivo em seu favor e podendo, assim, ser decretada de ofício pelo juiz.[2]

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.[3]

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 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.

---

[2] Aliomar Baleeiro - Direito Tributário Brasileiro - 11ª edição - atualizadora: Mizabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 1990 - pág. 910).

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

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 Fazenda tem defendido que o prazo de decadência para o FINSOCIAL é de 10 anos, com fundamento na interpretação dos preceitos insculpidos nos artigos 150, § 4º, [4] e 173, inciso I [5], do Código Tributário Nacional, e Decreto-Lei nº 2.049, de 01/08/83, enquanto que a recorrente entende que é de 05 anos, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Análise doutrinária de alguns julgados do STJ

Dentre os juristas que analisaram alguns julgados do STJ [6] que reconheceram, no passado,[7] o prazo decadencial decenal, Alberto Xavier [8], teceu importantes comentários, entendendo conterem equívocos conceituais e imprecisões terminológicas. Em primeiro lugar, algumas decisões do STJ referem-se às condições em que o lançamento pode se tornar definitivo, quando o art. 150, § 4º, do CTN, se refere à definitividade da extinção do crédito e não à definitividade do lançamento. Em segundo lugar, afirma o respeitável doutrinador, que o

---

[4] "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 homologue. (...)
§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a 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.*"

[5] "*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 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.*
Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

[6] Dentre os quais cita-se o Acórdão da 1ª Turma- STJ – Resp. 58.918 –5/RJ

[7] atualmente, veja-se: RE nº 199.560 (98.98482-8), RE nº 172.997-SP (98/0031176-9), RE nº 169.246-SP (98.22674-5) e Embargos de Divergência em RESP nº 101.407-SP (98.88733-4).

[8] Alberto Xavier em "A contagem dos prazos no lançamento por homologação" – Dialética nº 27, pag 7/13.

lançamento se considera definitivo "depois de expressamente homologado", sem ressalvar que se trata de manifesto erro técnico da lei, que refere a homologação ao "pagamento" e não ao "lançamento", que é privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN). Em terceiro lugar, aludem as decisões à "faculdade de rever o lançamento" quando não está em causa qualquer revisão, pela razão singela de que não foi praticado anteriormente nenhum ato administrativo de lançamento suscetível de revisão.

Diz ainda o mencionado doutrinador Alberto Xavier, com relação àquelas decisões: *"Destas diversas imprecisões resultou, como conclusão, a aplicação concorrente dos artigos 150 § 4º, e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento "poderia ter sido praticado" - com o prazo do art. 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento "poderia ter sido praticado" como de cinco anos contados da data do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do art. 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do art. 150, parágrafo 4º." (grifei)*

Para o doutrinador Alberto Xavier [9], *a solução encontrada na interpretação do STJ em algumas decisões proferidas, no passado, por aquela instância, envolvendo decadência "é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão, porque mais do que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arreigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica."* As decisão proferidas pelo STJ são também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º, e 173, I, todos do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, pela diversidade de pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (incumbindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa); o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

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, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio - e daí que se alongue o prazo para o 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 efetuado [10].

---

[9] Idem citação anterior.

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

O disposto no § 4º do artigo 150 do CTN determina que se considera *"definitivamente extinto o crédito"* no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, não há como acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar definitivamente extinto o crédito. ***"Verificada a morte do crédito no final do primeiro qüinqüênio, só por milagre poderia ocorrer a sua "ressurreição" no segundo."*** [11]

Oportuno também as lições do doutrinador Luciano Amaro [12] - assim transcritas:

> ***"A norma do artigo 173, I, manda contar o prazo decadencial a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado." Ora, o exercício em que o lançamento pode ser efetuado é o ano em que se inaugura, em que se instaura a possibilidade de o Fisco lançar, e não no ano em que termina essa possibilidade". (grifei)***

Ainda, com muita propriedade, o respeitável doutrinador Paulo De Barros Carvalho [13] assim se manifestou sobre a matéria:

> ***"Vale repisar que o objeto da homologação é a realização fáctica 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***

---

[11] Fábio Fanucchi em "A decadência e a prescrição em Direito Tributário" – Ed. Resenha Tributária, SP – 1976, pag 15/16.

[12] - Em Direito Tributário Brasileiro - Ed. Saraiva - 1997 - pág. 385

[13] *publicado no Repertório de Jurisprudência da IOB, Caderno 1, da 1ª quinzena de fevereiro de 1997, pags. 70 a 77.*

> ***a homologação tácita ou a homologação ficta. Este o inteiro teor do § 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 CTN. Observa-se que o prazo apontado não é de decadência ou de prescrição, pois 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."*** (grifei)

Feitas as considerações gerais, passo, igualmente, ao estudo especial da decadência das Contribuições.

A Decadência das Contribuições Sociais

Entendiam alguns, no passado, que a Contribuição para o FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/82 e extinta a partir de abril/92 pela LC nº 70/91, e a Contribuição para o PIS/PASEP, instituída pelas Leis Complementares nºs 07/70 e 08/70, já tinham regras próprias de decadência.

Com efeito, o Decreto-Lei nº 2.049/83, art. 3º (FINSOCIAL) e o Decreto-Lei nº 2.052/83, também pelo art. 3º (PIS/PASEP), assim dispõem:

> ***"Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior ..." (grifei)***

Não tenho dúvidas em afirmar que os dois diplomas legais, cujo artigo 3º tem a mesma redação, estabeleceram prazo "prescricional", ao invés de prazo de decadência, objeto da presente análise, razão pela qual não pode ser invocado para a solução do deslinde.

Registra-se, para lembrança de meus pares, que, no passado, o Segundo Conselho de Contribuintes já teve oportunidade, através das três Câmaras, fundamentado na legislação acima, de se manifestar reiteradas vezes sobre a decadência do PIS/PASEP e do FINSOCIAL, "consagrando a validade do prazo decadencial e dez anos" para estas duas contribuições, através dos Acórdãos nºs 201-64.592/88, 201-66.368/90, 201-66.390/90, 201-66.389/90, 202-03.596/90, 202-03.709/90, 202-04.708/91, 201-67.455/91, 201-68.487/92, 201-68.624/92, 203-00.579/93 e 203-00.731/93. Entretanto, salienta-se também, na época, da existência de acórdãos, em sua minoria, divergindo do entendimento acima.

Deve-se registrar, também, que, posteriormente, na mesma linha de raciocínio, aqui por mim adotada, o Primeiro Conselho de Contribuintes, quando recebeu a competência para julgar os recursos da espécie (Portaria MF nº 531/93), entendeu que a decadência do FINSOCIAL e do PIS/PASEP ocorre no prazo de cinco anos, de acordo com o CTN [14], cujas ementas dessas decisões, comum a vários deles, é a seguinte:

> ***"Não tratando o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83 de prazo de decadência, mas sim de prescrição, o direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento da Contribuição para o FINSOCIAL decai no prazo de cinco anos, conforme estabelece o Código Tributário Nacional." (grifei)***

Por outro lado, há de se questionar se as contribuições sociais: Contribuição Sobre o Lucro das empresas (CSL), instituída pela Lei 7.689/88; e a Contribuição para

---

[14] Ac. 103-17067, 103-17068, 103-17085 e 103-17106, todos da 3ª Câmara louvaram-se, acertadamente, no entendimento de que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049 e do de nº 2.052/83 não trata de decadência e sim de prescrição.

Financiamento da Seguridade Social (COFINS), criada pela Lei Complementar nº 70/91, como a extinta Contribuição para o FINSOCIAL (objeto do presente auto) devem observar as regras gerais do CTN ou a estabelecida por uma lei ordinária (Lei nº 8212/91), posterior à Constituição Federal.

A Lei nº 8.212/91, republicada com as alterações no DOU de 11/04/96, no art. 45, diz que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após dez anos contados na forma do art. 173, incisos I e II, do CTN.

O Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido favorável ao contribuinte, conforme se verifica através do Acórdão nº 101-91.725, Sessão de 12/12/97, cuja ementa está assim redigida:

> *"FINSOCIAL FATURAMENTO – DECADÊNCIA - Não obstante a Lei nº 8.212/91 ter estabelecido prazo decadencial de 10 (dez) anos (art. 45, caput e inciso I), deve ser observado no lançamento o prazo qüinqüenal previsto no artigo 150, § 4º, do CTN - Lei nº 5.172/66, por força do disposto no artigo 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários." (grifei)*

Nesse mesmo sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão de 09/11/98, Recurso RD/101-1.330, Acórdão CSRF/02-0.748, assim se manifestou:

> *"DECADÊNCIA - Por força do disposto no art. 146, inciso III, letra "b" da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à Lei Complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição, decadência, é de se observar prazo decadencial de cinco anos conforme o art. 150, § 4º, do CTN, Lei nº 5.172/66. Recurso a que se nega provimento." (grifei)*

Portanto, firmado está para mim o entendimento de que as contribuições sociais seguem as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, e, portanto, a essas é que devem se submeter.

Diante de tudo o mais, no que pertine à decadência, concluo que:

1- os fatos geradores relativamente ao FINSOCIAL, no período de 1991 e 1992, ocorreram há mais de 05 anos, antes da lavratura do auto de infração **(09/03/98)** e, assim sendo, não pode a fiscalização, agora, constituir o crédito tributário pelo lançamento, como determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, porque decaído está desse direito. Com efeito, em se tratando de tributo cujo lançamento é por homologação, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

2- ainda que se entendesse não aplicável ao caso concreto o dispositivo legal acima, mas a regra aplicável, a do artigo 173, inciso I, do CTN, ainda assim estaria caduco o crédito tributário relativo aos períodos de 1991/1992, pois tal dispositivo, igualmente, prevê o prazo de 05 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

3- no caso concreto, à evidência, inexiste dolo, fraude ou simulação, visto que não cogitou o Fisco de tais ocorrências;

4- muito embora nem sequer se discuta nos autos a aplicabilidade da Lei nº 8.212/91, ainda que assim o fosse, inaplicável, por se tratar de lei ordinária (artigo 146, inciso III, letra "b", da Carta Constitucional de 1988, que prevê que somente à lei complementar cabe estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários); e

5- por último, não há como se aplicar o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.049/83 como sendo prazo de decadência, uma vez que o mesmo dispositivo trata, tão-somente, de prescrição.

Portanto, exclusivamente, em razão da decadência, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 22 de março de 2001

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Processo : 10980.002861/98-31
Acórdão : 203-07.196

VOTO DO CONSELHEIRO FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ
RELATOR-DESIGNADO

Designado Relator do voto vencedor, na matéria sobre a qual passo a discorrer, que entendo deva ser enfrentada como preliminar, inicio por adotar o Relatório da lavra da ilustre Conselheira Dra. Maria Teresa Martínez López, ora vencida.

Com o devido respeito aos argumentos defendidos pelos ilustres Conselheiros que entendem assistir razão à recorrente, no que diz respeito à argüida decadência do direito de a Fazenda Nacional efetuar o lançamento de ofício sobre fatos geradores ocorridos há mais de 05 (cinco) anos da ciência do auto de infração, alio-me àqueles que admitem referido prazo como sendo de 10 (dez) anos.

Isto porque, mesmo reconhecendo o brilhantismo do voto ora vencido, porém, sem tencionar contestá-lo quanto aos seus bem lançados argumentos, amparados que estão em citações doutrinárias de inquestionável peso, mas considerando nossa condição de tribunal administrativo, entendo que a jurisprudência emanada dos tribunais superiores pátrios devem balizar nossas decisões, mormente quando a matéria se presta a infindáveis discussões doutrinárias, em que juristas de primeira linha, possuidores de inquestionável saber jurídico, se debruçam sobre o tema na busca de um denominador comum, infelizmente ainda não alcançado.

Esse tem sido o posicionamento desta Câmara em seus julgados, seguindo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em decisões de Primeira e Segunda Turmas, conforme podemos constatar, por exemplo, dos arestos assim ementados:

> "TRIBUTO – **HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA.** O **prazo** qüinqüenal deve ser contado a partir **da homologação do lançamento** do crédito tributário. Se a lei não fixar **prazo para a homologação**, será ele de 05 (cinco) anos a contar da ocorrência do Fato gerador. **O prazo decadencial** só começa a correr após decorridos 05 (cinco) anos da data do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos. Recurso Provido." (Acórdão **RESP nº** 260740/RJ – RECURSO ESPECIAL – Primeira Turma, em 25/09/2000 – Relator Min. GARCIA VIEIRA).
>
> "TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR **HOMOLOGAÇÃO**. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4°, E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. **DECADÊNCIA** NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO **PRAZO**. RECURSO CONHECIDO E

PROVIDO. PRECEDENTES. 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o **prazo** decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento. 2. Não configura a **decadência** no caso em exame – cobrança de diferença do ICMS em lançamento por **homologação** -, porquanto o fato gerador ocorreu em junho de 1990, e a inscrição da dívida foi realizada em 15 de agosto de 1995, portanto, antes do **prazo** decadencial, que só se verificará em 1° de janeiro de 2001 (6/90 – fato gerador/ + 5 anos = 6/95 – extinção do direito potestativo da Administração/ 1°/01/96 – primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo da Administração/ + 5 anos = **prazo** de **decadência** da dívida/ 15/08/95 – data em que ocorreu a inscrição da dívida/ 1°/01/2001 – limite do **prazo** decadencial). 3. Recurso conhecido e provido. Decisão unânime." (Acórdão RESP n° 198631/SP – RECURSO ESPECIAL – Segunda Turma, em 25/04/2000 – Relator Min. FRANCIULLI NETTO).

"TRIBUTÁRIO – FINSOCIAL – COMPENSAÇÃO – PRESCRIÇÃO – **DECADÊNCIA.** É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que, não havendo lançamento por **homologação** ou qualquer outra forma, o **prazo** decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos." (Acórdão RESP n° 250753/PE – RECURSO ESPECIAL – Primeira Turma, em 15/06/2000 – Relator Min. GARCIA VIEIRA).

Nessa ordem de juízos e levando-se em conta o fato de a i. Relatora ter sido vencida exclusivamente quanto à decadência em causa, nego provimento ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, por considerar que o questionado lançamento de ofício não está alcançado pela decadência do direito à sua constituição.

É como voto.

Sala das Sessões, em 22 de março de 2001

FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ