MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	:	13805.003539/97-01
Recurso nº	:	129.372
Acórdão nº	:	303-32.246
Sessão de	:	07 de julho de 2005
Recorrente	:	IRMÃOS GUIMARÃES LTDA
Recorrida	:	DRJ/SÃO PAULO/SP

FINSOCIAL. DECADÊNCIA. O direito de constituição do crédito tributário pertencente à Fazenda Nacional, relativo ao Finsocial, decai no prazo de 5 anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Inteligência do artigo 150, § 4º do CTN. Observado o artigo 146, III, b, da Constituição Federal.
FINSOCIAL. ALÍQUOTA. Nos termos do julgamento do RE nº 150.764-PE, é defeso a cobrança da exação sob a alíquota de 0,5%.
RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a decadência do direito de lançar relativa aos fatos geradores de 31/10/91 a 28/02/92, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sérgio de Castro Neves e Anelise Daudt Prieto que negavam provimento.

ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente

NILTON LUIZ BARTOLI
Relator

Formalizado em:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Marciel Eder Costa e Tarásio Campelo Borges.

tmc

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício, formalizado no Auto de Infração de fls. 01/07, no qual se exige contribuição ao Finsocial, juros de mora e multa proporcional, decorrente de apuração de que o contribuinte deixou de cumprir decisão judicial referente a depósito de valores contestados a título desta contribuição, tornando sem efeito a suspensão do débito tributário e configurando falta de recolhimento da contribuição.

O lançamento enquadrou-se no artigo 1º, §1º do Decreto-lei nº 1.940/82; artigos 16, 80 e 83 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto nº 92.698/86; e artigo 28 da Lei nº 7.738/89.

A multa de 75% foi enquadrada nos artigos 86, parágrafo 1º, da Lei nº 7.450/85, e artigo 2º da Lei nº 7.683/88, c/c artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91; artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96; e artigo 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

Em impugnação, o contribuinte contesta a exigência fiscal, apresentando, em suma, os seguintes argumentos:

I. o Finsocial foi recepcionado pela atual Constituição Federal, todavia, quando a União Federal aumentou sua alíquota, usou sua competência residual que exige veiculação legislativa por lei complementar, e sua majoração por leis ordinárias violou o art. 154, inciso I e o art. 195, parágrafo 4º, da Constituição Federal, daí sua flagrante inconstitucionalidade;

II. o Eg.Tribunal Regional Federal da 3ª. Região, no plenário, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 9º da Lei nº 7.689/88 (AMS nº 38.950-SP, Reg. 90.03.42053-0);

III. o Supremo Tribunal Federal em sessão plenária realizada em 16/12/92, no julgamento do RE nº 150.764-PE, por maioria de votos, limitou essa decisão e declarou a inconstitucionalidade apenas do aumento das alíquotas do FINSOCIAL, no período compreendido entre setembro/89 e março/92, levadas a efeito pelas Leis nºs 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, ou seja, decidiu definitivamente que a União Federal somente poderia cobrar a referida exação pela alíquota de 0,5%, sendo ilegal a cobrança do que a excedeu;

IV. a eficácia natural da sentença declaratória de inconstitucionalidade, mesmo *incidenter tantum*, de lei ou ato do Poder Público, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, norteia juízes e tribunais, além de ter efeito *ex tunc*, cuja sanção é tornar nulas essas leis, desde a sua edição;

V. a inexigibilidade da contribuição em questão exsurge do próprio reconhecimento da Fazenda Nacional, da inexigibilidade do Finsocial pela alíquota superior a 0,5%, consubstanciado na Medida Provisória nº 1.110/95;

VI. o crédito tributário exigido padece ainda de nulidade, pelo fato de que a base de cálculo utilizada, qual seja, PIS-Faturamento, não respeita os termos dispostos na lei atinentes à contribuição em questão;

VII. na hipótese remota de não ser reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição – Finsocial, ainda padecerá o crédito exigido de total ausência de liquidez e certeza, necessários para sua exigibilidade, vez que os critérios adotados na determinação dos valores exigidos pela Administração Fazendária incluem de forma indevida e inconstitucional, na atualização dos valores apurados no ano de 1991 a TRD e no ano de 1992 a UFIR, bem como juros da ordem de 1% ao mês, sobre o débito consolidado já transformado em UFIR, bem como, está exigindo o pagamento de multa de mora indevida;

VIII. com fulcro em decisão proferida pelo Eg. Supremo Tribunal Federal, a Taxa Referencial Diária (TRD) não se confunde com instrumento medidor de variação monetária que vise a reposição da desvalorização da moeda, mas trata-se de evidente critério de remuneração de capital, o que se constata inclusive pelo disposto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.177/91;

IX. a exigência do crédito impugnado nos termos em que se encontra importa na violação dos princípios constitucionais basilares, dentre outros os da legalidade e da isonomia;

X. a TRD é uma taxa de remuneração financeira, correspondente a juros de mercado, inerentes às operações financeiras, onde é comum a utilização de taxas de risco e de remuneração dos custos dos serviços bancários, não sendo lícito supor-se a possibilidade de utilização deste como critério no que tange à instituição dos juros de mora;

XI. de acordo com o disposto no artigo 138 do CTN, descabe a imposição de multa ao contribuinte que, antes de qualquer

procedimento do Fisco, denuncia espontaneamente a prática de infração;

XII. inaplicável a UFIR no ano de 1992;

XIII. nos termos do artigo 138 do CTN, o contribuinte que se antecipa à ação do Fisco e denúncia a infração tem a responsabilidade pela prática do ato contrário à legislação excluída, vale dizer, nenhuma penalidade será imposta a quem desta forma agir;

XIV. no caso a espontaneidade fica demonstrada na própria execução fiscal, que indica que o débito teve origem em confissão espontânea do contribuinte, e o pagamento integral a que se refere o artigo do CTN, não era exigido constitucionalmente, face os argumentos já apresentados.

Requer pela procedência de sua impugnação, com o cancelamento dos respectivos lançamentos, em primeiro plano pela total inconstitucionalidade do Finsocial, no que concerne às majorações efetivadas pelas Leis nºs 7.689/88, 7.787/89, 7.894/89 e 8.147/90, ou se assim não for, pela patente ausência de liquidez e certeza do crédito em virtude dos ilegais e inconstitucionais critérios utilizados em sua constituição.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, o lançamento foi considerado procedente pelo julgador de primeira instância, nos termos da seguinte ementa:

"Assunto: Outros Tributos ou Contribuições
Período de apuração: 01/10/1991 a 31/03/1992
Ementa: FINSOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE. JUROS DE MORA. TR. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA.PAGAMENTO. LANÇAMENTO.

As alegações de inconstitucionalidade e/ou invalidade de lei legitimamente incorporada ao ordenamento jurídico pátrio não podem ser apreciadas na via administrativa, já que a competência para tanto é exclusiva do Poder Judiciário. Cabível a incidência da TR, a título de juros de mora. A denúncia espontânea da infração deve ser acompanhada do pagamento integral do tributo devido.
Lançamento Procedente."

Em tempestivo Recurso Voluntário, insurge-se a Recorrente contra a decisão de primeira instância, reiterando os argumentos apresentados em sua peça impugnatória, aduzindo, ainda, que:

I. "a Administração Pública pode deixar de aplicar uma lei que entenda ser flagrantemente inconstitucional, pois, investida no poder de autotutela dos atos administrativos que expede, pode deixar de aplicar norma flagrantemente contrária ao ordenamento jurídico, ainda que inexista resolução do Senado Federal que suspenda a eficácia da lei;

II. os atos administrativos para serem considerados válidos, perfeitos e eficazes, devem refletir fielmente os preceitos elencados na lei e na Constituição Federal e, caso um ato administrativo esteja eivado de vício sanável, o Poder Público deve, mediante petição do administrado, ou de ofício, convalidá-lo de modo a colocar referido ato em harmonia com o ordenamento jurídico vigente;

III. o ato administrativo pertinente ao lançamento do crédito tributário ora cobrado é manifestamente nulo, devendo assim ser declarado, já que havendo a invocação de inconstitucionalidade, deve a autoridade fiscal, de ofício, reexaminar o ato por ela expedido, pois a ela é conferido esse poder;

IV. tendo em vista seu direito ao contraditório e à ampla defesa, insculpidos no artigo 5º da Constituição Federal, pode discutir em sede de processo administrativo, todos os aspectos de fato e de direito respeitantes ao ato administrativo, não devendo se cingir única e exclusivamente a elementos de natureza fática formal.

Colaciona doutrina e jurisprudência em sua defesa e contesta novamente a forma de cálculo do suposto débito tributário.

Requer seja reformada a decisão monocrática e anulado o auto de infração.

Em garantia ao seguimento do Recurso Voluntário apresenta arrolamento de bens, conforme documentos de fls. 105/111.

Não foram os autos encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 314, de 25/08/1999.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro constando numeração até às fls. 124, última.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário, por conter matéria de competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes.

Diante das circunstâncias fáticas e de direito que se apresentam no presente feito, entendo seja necessária uma análise a respeito do transcurso ou não do lapso temporal que culminaria na decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário ora demandado.

Com efeito, a decadência pode e deve ser reconhecida de ofício pelo julgador, por ser questão efetivamente relacionada com o direito subjetivo que se pretende ver acolhido. E tal procedimento encontra subsídio no fundamento delineado pela Teoria Geral do Direito, pelo qual nenhum direito não exercido pode eternizar-se.

Em se tratando de análise da titularidade do exercício do direito de lançamento, ou seja, da plena competência para a administração realizar o ato administrativo de lançamento, com o fim de constituir seu crédito, a decadência é o instrumento ou modalidade jurídica criado para impedir que um direito se eternize nos braços adormecidos de seu titular. De tal configuração implica admitirmos que a decadência é forma de perda de um direito, pois ultrapassado o prazo estabelecido sem que nenhum ato constitutivo do direito seja proferido, este perece.

Nessa linha é que se pautou o art. 156 do Código Tributário Nacional que dispõe:

> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
> ...
> V – a prescrição e a decadência;"

Na verdade, ainda que não se possa falar em extinção de algo que não tenha sido constituído, a decadência opera-se na perda do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário. A extinção, a que se refere o caput, está mais para o direito subjetivo da Fazenda do que para o crédito tributário propriamente dito.

No que tange ao fundamento processual, a regra contida no art. 269, inciso IV, do Código de Processo Civil, que pode ser tomada como subsidiária do Processo Administrativo Fiscal, assim dispõe:

"Art. 269. Extingue-se o processo com julgamento de mérito:
...
IV – quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição;"

Todos, juízes, advogados e comentaristas, são unânimes em acentuar e estabelecer as diferenças entre a decadência e a prescrição, fato este que nos impõe, inicialmente, distinguir os dois conceitos.

Clóvis Beviláqua, no comentário ao art. 161 do Código Civil, define a prescrição como sendo "a perda da ação atribuída a um direito, de toda a sua capacidade defensiva, em conseqüência do não uso dela, durante um determinado espaço de tempo".

Melhor dizendo, todo titular de um direito tem, para salvaguardá-lo, acesso a uma ação que lhe o garanta. A todo direito há uma ação que o assegure. A prescrição opera-se quando, detentor de um direito, o titular não exerce o direito de ação para exigi-lo. É, portanto, "a perda da ação atribuída a um direito".

Quanto à decadência, ocorre a extinção do direito, ou seja, aquele que antecede ao direito de ação. Diz Clóvis no dito comentário: "O prazo extintivo opera a decadência do direito, objetivamente, porque o direito é conferido para ser usado num determinado prazo; se não for exercido, extingue-se. Não se suspende, nem se interrompe o prazo; corre contra todos, e é fatal."

O Código Tributário Nacional no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Aqui também vamos encontrar uma característica importante para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

É o artigo 173 do Código Tributário Nacional que determina de forma geral qual o prazo em que se mantém o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos termos:

"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 aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
(...)"

Mais especificamente com relação à tributo lançado pela modalidade de homologação, que é o caso concreto, deve observar-se o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional:

> "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.
>
> § 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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."

À respeito do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, trago comentário do ilustre doutrinador Luciano Amaro, que diz que: "A lei só pode fixar prazo menor do que 5 (cinco) anos. (Amaro, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª. ed., Ed. Saraiva, 1998, p.385).

Contudo, observo que nos termos do artigo 146, inciso III, b, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O Supremo Tribunal Federal ao se manifestar sobre a questão:

> "A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)". (STF, Plenário, RE 148754-2/RJ, excerto do voto do Min. Carlos Velloso, jun/1993).

Não restam dúvidas, portanto que o prazo prescricional e decadencial está adstrito ao disposto no Código Tributário Nacional, não cabendo a legislação ordinária estabelecer critérios a esse respeito.

No caso concreto, tratando-se de tributo cuja modalidade de lançamento é a de homologação, aplica-se o disposto no artigo 150, § 4º, de forma que com o decurso do prazo de cinco anos, contados do fato gerador, ocorre a decadência para a Fazenda constituir o crédito tributário.

Neste sentido:

"IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro e ILL. Preliminar de Decadência: A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por serem tributos cuja respectiva legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldam-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4° do art. 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador." (8ª. Câmara do 1° Conselho de Contribuintes, julho/1997; fonte: Revista Dialética de Direito Tributário nº 26, p. 151)

"DECADÊNCIA. ARTIGO 150, § 4° DO CTN. LANÇAMENTO... O termo inicial da contagem do prazo decadencial para o fisco cobrar eventuais diferenças do tributo recolhido é a ocorrência do fato gerador da exação, na forma do artigo 150, § 4° do CTN. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, sequer por ordem judicial, de modo que a concessão de medida liminar em mandado de segurança pode paralisar a cobrança, mas não o lançamento. Precedentes do STJ. (...)" (TRF, 2ª. T., unânime, AMS 2002.71.04.000892-8/RS, rel. Des. Fed. Vilson Darós, set/2002).

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4°, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. (...)" (STJ, 1ª. Seção, unân., EDiv-REsp 101.407/SP, rel. Min. Ari Pargendler, 07/abr/2000).

Diante do exposto, tendo o fato gerador apurado pelo Auto de Infração ocorrido no período de outubro de 1991 a março de 1992, quando de sua lavratura já se encontrava parcialmente eivado com o instituto da decadência, uma vez ocorrido em 27 de março de 1997, restando, portanto, apenas o período de março de 1992 a ser analisado.

Neste ponto, como se denota do próprio Auto de Infração, o lançamento do Finsocial foi efetuado tomando-se como base a alíquota de 0,5%, a qual foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, o que, inclusive, é reconhecido pelo contribuinte.

Diante do julgamento das majorações das alíquotas do Finsocial, restou decidido que à União só seria cabível a cobrança do tributo pela alíquota de 0,5%, sendo ilegal a cobrança superior à este limite, o que fora respeitado pela autuação.

Nestes termos, concordo com os fundamentos expendidos pela r. decisão recorrida, os quais reitero *in totum*, apenas quando ao mês de março de 1992, já que os demais encontram-se afetados pela decadência, como já demonstrado.

Diante do exposto, tendo em vista que os fatos geradores apurados pelo Auto de Infração, quando de sua lavratura, já se encontravam parcialmente eivados pelo instituto da decadência, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para manter a exigência somente quanto ao mês de março de 1992.

Sala das Sessões, em 07 de julho de 2005

NILTON LUIZ BARTOLI - Relator