MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº	:	13839.002557/2001-63
SESSÃO DE	:	08 de julho de 2004
ACÓRDÃO Nº	:	303-31.517
RECURSO Nº	:	126.583
RECORRENTE	:	MOSCA GRUPO NACIONAL DE SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/CAMPINAS/SP

FINSOCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTOS RELATIVOS A FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DE 25 DE JULHO DE 1991. REJEIÇÃO DA PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo à Contribuição para o Fundo de Investimento Social extingue-se com o decurso do prazo de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Lei nº 8.212, publicada em 25/07/91).
FINSOCIAL. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. A incidência do FINSOCIAL instituído pelo artigo 28 da Lei nº 7.738/89, bem como as majorações de sua alíquota, foram declaradas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quanto às empresas prestadoras de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de decadência do lançamento relativo a fatos geradores ocorridos até 24/07/1991. Pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de decadência dos lançamentos relativos a fatos ocorridos desde 25/07/1991, vencidos os Conselheiros Nilton Luiz Bartoli (relator), Nanci Gama, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Davi Evangelista e, quanto às demais questões de mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designada para redigir o voto com relação à rejeição da decadência a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

Brasília-DF, em 08 de julho de 2004

JOÃO HOLANDA COSTA
Presidente

MA/3

RECURSO Nº : 126.583
ACÓRDÃO Nº : 303-31.517

ANELISE DAUDT PRIETO
Relatora Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS (Suplente) e SÉRGIO DE CASTRO NEVES. Ausente o Conselheiro ZENALDO LOIBMAN. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional ANDREA KARLA FERRAZ.

RECURSO Nº	:	126.583
ACÓRDÃO Nº	:	303-31.517
RECORRENTE	:	MOSCA GRUPO NACIONAL DE SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDA	:	DRJ/CAMPINAS/SP
RELATOR	:	NILTON LUIZ BARTOLI
RELATORA DESIG.	:	ANELISE DAUDT PRIETO

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ofício, formalizado no Auto de Infração de fls. 51/60, no qual restou consignada a falta de recolhimento de Finsocial no período de Janeiro a Março de 1992.

Capitulou-se a exigência no § 1°, do artigo 1°, do Decreto-lei n° 1.940/82, artigos 16, 80 e 83 do Regulamento do Finsocial, aprovado pelo Decreto 92.698/86 e artigo 28 da Lei n° 7.738/89.

Quanto aos juros de mora e multa aplicados, a fundamentação legal encontra-se às fls. 52/53.

Conforme consta do Termo de Início de Ação Fiscal (fls. 05), o procedimento é decorrente de ação judicial na qual se questionava a legalidade da cobrança do Finsocial.

Aponta-se que, Medida Cautelar foi interposta na referida ação judicial (fls. 08/18), visando suspender a exigibilidade do crédito tributário discutido. Porém, tal medida foi indeferida (fls. 19), sendo autorizado, no entanto, depósito integral dos montantes dos créditos de contribuição ao Finsocial, sucessivamente vincendos.

Diante disso, o contribuinte efetuou os depósitos judiciais correspondentes (fls. 20/23), dos quais efetuou, posteriormente, o levantamento de 75%.

Ao final, a sentença da ação declaratória foi julgada improcedente e como não houve reforma da mesma, conforme extratos de fls. 32/41, iniciou-se o procedimento fiscal para cobrança dos valores devidos ao Finsocial.

Ciente do Auto de Infração, o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 62/87) aduzindo, em suma, que:

- é pessoa jurídica que pratica, em concomitância, atividade de venda de mercadorias e serviços, nos termos dos seus atos constitutivos e sociais;

- diante da inconstitucionalidade das majorações de alíquotas que sofreu o Finsocial, promoveu diversas ações judiciais com pedidos distintos e finalidade una, isto é, dos indébitos, postulou petição, das exigências, postulou suspensão, quanto à forma da restituição, também postulou pela compensação, resultando, dessa forma, em quatro decisões judiciais, em trâmite no Poder Judiciário, ainda não transitadas em julgado;

- iniciou a discussão judicial das exações correspondentes ao Finsocial em Junho de 1991;

- em 22/12/2000, a Delegacia da Receita Federal em Jundiaí formalizou o Processo Administrativo nº 13839.004291/00-22, com o escopo de acompanhar as ações judiciais citadas e efeitos;

- naquele processo administrativo, o primeiro agente de fiscalização verificou não haverem inconsistências possíveis de serem exigidas, no entanto, posteriormente, um segundo parecer, levou a conclusões que acabaram por se materializar na Intimação nº 13836/193/2001, de 02/03/2001, exigindo valores relativos ao Finsocial, inicialmente depositado à ordem da Justiça e que, posteriormente foram liberados pela Justiça à razão de 75% do montante depositado;

- os depósitos judiciais referiam-se ao período de Junho/1991 a Março/1992, sendo que a fiscalização baseou-se na insustentável tese de que se tratavam de débitos declarados pelo contribuinte, o que dispensaria a constituição do crédito tributário por meio de Auto de Infração;

- da Impugnação oposta àquela exigência, resultou o deferimento parcial do pleito, onde a própria DRF, em decisão fundamentada anulou as exigências de Finsocial relativas aos períodos de apuração de Janeiro/1992 a Março de 1993, pois que no ano de 1992 as empresas estavam desobrigadas da declaração de débitos em DCTF;

- disso, vê-se que o Auto de Infração objeto desta impugnação, tem como intento a constituição de crédito tributário decorrente de saldo de 75% do valor que entende devido de Finsocial, calculado no período de Janeiro/92 a Março/92, e que foram objeto de levantamento de depósitos judiciais em 17/10/95;

- entre o fato gerador e a lavratura do Auto de Infração, decorreram mais de cinco anos, e menos de dez, o que leva a um esforço exagerado para compreender qual a razão da não observância do disposto no art. 173 do CTN;

- chega-se à conclusão de que o Auditor Fiscal se funda na tese da Fazenda de que Finsocial é contribuição que se sujeita aos termos do artigo 45 da Lei

nº 8.212/91, que prevê prazo de 10 anos para a constituição de créditos tributários, além do que dispõe o Decreto nº 2.049/83, entendendo, desta forma que não ultrapassa os limites da legalidade, somente interpreta a Lei de forma extensiva, pois que lhe é conveniente;

- não restaria frutífera uma discussão na esfera administrativa acerca da constitucionalidade, ou não, de uma determinada lei, se esta é função exclusiva do Poder Judiciário;

- mesmo que entendesse inconstitucional a norma que vincula uma obrigação tributária exigida do sujeito passivo, ainda assim, a Autoridade Administrativa não poderia eximi-lo da exação;

- pela dicção isolada do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, partindo da premissa que ele seria aplicado na espécie, em princípio, não se teria operado a decadência do direito da Fazenda constituir o crédito tributário exigido no Auto de Infração em impugnação;

- a interpretação do disposto no artigo 45, da Lei 8.212/91, deve ser feita em conjunto com o disposto no artigo 150, §§ 1º e 4º do Código Tributário Nacional;

- uma vez que se trata de exigência parcial, a inferência lógica que se impõe é no sentido de que a Fazenda, na verdade, reconhece o pagamento, porém, a menor do que entende devido, e nesse contexto, a fiscalização tem o prazo de 5 (cinco) anos para homologar esse pagamento, a contar do vencimento do prazo para recolhimento do tributo;

- escoado o qüinqüênio (ou anteriormente, com a homologação expressa) e tacitamente homologado o pagamento, o que se verifica nos autos, opera-se a extinção da obrigação tributária (art. 150, §§ 1º e 4º do CTN);

- como a exigência em exame é parcial (75% do que entende devido), a fiscalização deveria no prazo qüinqüenal, formalizar o crédito que entendia devido;

- com o depósito judicial, o contribuinte satisfaz a obrigação, pois que inexigível se torna, cabendo à Fiscalização, como dever de ofício, verificar se o valor depositado à ordem da justiça corresponde ao montante devido;

- nem se diga em antítese que o depósito judicial impediu o direito/dever do Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, pois que já em 1988, a Procuradoria da Fazenda Nacional, por meio do PARECER

PGFN Nº 743/1988 posicionou-se de forma diversa ao exposto no artigo 62 do Decreto nº 70.235/72;

- em 1993, a PGFN reforçou este entendimento através do PARECER PGFN/CRJN/nº 1.064/93, a qual acabou ganhando caráter normativo quando da Expedição do Boletim Central SRF nº 165, de 17/11/1993. Esse entendimento tornou-se assente, tanto que foi previsto pela Lei 9.430/96;

- pela inércia da Administração, não resta alternativa senão a de declarar extinta a obrigação e nulo o lançamento;

- conforme se depreende da leitura do último item da cláusula 5ª do Contrato Social da Impugnante, para efeitos da sujeição passiva do Finsocial, é empresa MISTA, restando defesa a exigência da exação, nos termos da Medida Provisória nº 1.110/95 e reedições, Decreto nº 2.346/97 e IN SRF nº 31/97.

Para corroborar a tese defendida ao longo da peça impugnatória, colaciona ementas de decisões do Conselho de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

Por todas as suas alegações e razões de direito, que se provam com os documentos anexados às fls. 89/166 e, em especial, (i) pela atipicidade legal do lançamento em razão da atividade mista da Impugnante, (ii) pela decadência do direito de constituir o crédito tributário remanescente, após extinção da obrigação tributária em razão da homologação tácita da obrigação e, (iii) por restar configurada a decadência nos termos do artigo 173 do CTN, requer seja julgada procedente a Impugnação, anulando-se a exigência contida na autuação.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP, foi exarada decisão indeferindo a pretensão do contribuinte, conforme ementa:

> "Assunto: Outros Tributos ou Contribuições
> Período de Apuração: 01/01/1992 a 31/03/1992
> Ementas:
> DECADÊNCIA. O prazo decadencial da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – Finsocial é de dez anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito poderia ter sido constituído.
> EMPRESAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇO. ALÍQUOTAS.
> Para as empresas exclusivamente prestadoras de serviços, a incidência do Finsocial instituída pelo art. 28 da Lei nº 7.738, de

1989, foi considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, bem como os posteriores aumentos de alíquota.
Lançamento Procedente."

O contribuinte apresenta tempestivo Recurso Voluntário onde vem reiterar os argumentos, fundamentos e pedidos já manifestados em sua peça impugnatória.

Junta às fls 208, comprovante de depósito judicial, embora pleiteie que seja desonerada de qualquer garantia eventualmente prestada para seguimento do presente recurso, sob pena de tornar sem efeito direitos constitucionais básicos assegurados a todos os litigantes em processos judiciais ou administrativos.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF nº 314, de 25/08/1999, deixam os autos de serem encaminhados para ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional, quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro, constando numeração até as fls. 210, última.

É o relatório.

RECURSO Nº : 126.583
ACÓRDÃO Nº : 303-31.517

VOTO PARCIALMENTE VENCIDO

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

Em preliminar, passo à análise do instituto da decadência, a qual alega o contribuinte aplicar-se ao débito tributário exigido nos presentes autos.

Embora o Código Tributário Nacional não seja rigorosamente preciso ao cuidar da decadência e da prescrição – ora tomando-as por sinônimas, ora por autônomas, o certo é que ambos os institutos foram introduzidos há muito no direito pátrio objetivando disciplinar as relações jurídicas no tempo.

Com efeito, a falta de um termo final para o exercício de um direito poderia desestabilizar as relações sociais, ao deixar indefinidas certas situações, gerando insegurança jurídica.

Bem por isso o legislador houve por estabelecer regras para o exercício de direitos, delimitando sua extensão no tempo e seus termos inicial e final.

A decadência pode e deve ser reconhecida de ofício pelo julgador, por ser questão que se relaciona com a própria existência do direito material. E tal procedimento encontra subsídio nos cânones da Teoria Geral do Direito, segundo a qual nenhum direito não exercido pode eternizar-se.

No tocante ao direito de lançamento de crédito tributário conferido à Administração Pública, a decadência opera objetivando impedir que tal faculdade se eternize nos braços adormecidos de seu titular.

Com efeito, não por outra razão o Código Tributário Nacional elenca a prescrição e a decadência como causas **extintivas** do crédito tributário. A propósito, confira-se, *verbis*:

> 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 com a perda do direito de a Fazenda

Pública constituir o crédito tributário. A extinção a que se refere o caput está mais para o direito subjetivo da Fazenda de constituir o crédito do que para o crédito tributário propriamente dito.

No direito processual civil brasileiro, usado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, o reconhecimento da prescrição e da decadência implica no exame do *mérito* do pedido. Nesse sentido, a regra contida no art. 269, inciso IV, do Código de Processo Civil, *verbis*:

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

Apesar de não haver unanimidade, há na doutrina um certo consenso sobre as diferenças fundamentais que caracterizam os dois institutos.

Clóvis Beviláqua, em comentário ao art. 161 do Código Civil de 1916, definiu 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 possui, para salvaguardá-lo, uma ação que lho assegure. A prescrição opera-se quando o titular não exerce seu 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 o direito de ação. Nas palavras do renomado civilista e autor do antigo Código Civil: "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."

Já o Código Tributário Nacional, como visto, coloca a, prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

Em razão das diferenças apontadas, a decadência e a prescrição ocorrem em momentos distintos: (i) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173 do CTN), e (ii) a prescrição se opera na fase de sua cobrança (art. 174 do CTN).

Assim dispõe o artigo 173, do Código Tributário Nacional:

"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;
> (...)"

No que toca ao tributo sujeito a lançamento por homologação, que é o do caso em exame, deve-se observar 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."

Inicialmente, e a respeito do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN, trago comentário do ilustre doutrinador Luciano Amaro, que assinala 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).

De outra parte, observo que, nos termos do artigo 146, inciso III, b, da Constituição Federal, é competência exclusiva do Poder Legislativo, através de Lei Complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

O Supremo Tribunal Federal já deixou assente seu entendimento sobre o tema:

> "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 me restam dúvidas, portanto, de que o prazo prescricional e decadencial está adstrito ao disposto no Código Tributário Nacional, não cabendo à legislação ordinária estabelecer critérios a esse respeito, ao contrário do que entende o ilustre Procurador da Fazenda Nacional.

Nesse sentido, merece ser colacionado o seguinte aresto:

"ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei 8/212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal." (TRF4, Corte Especial, p/ maioria, Incidente de Argüição de Inconstitucionalidade na AI 2000.04.01.09228/3/PR, relator o juiz Amir Sarti, ago/2001).

No caso tratado nos autos, cuidando-se de tributo cuja modalidade de lançamento é a por 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 Pública constituir o crédito tributário.

Nesse 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 § 4º 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 1º Conselho de Contribuintes, julho/1997; fonte: Revista Dialética de Direito Tributário nº 26, p. 151)

"DECADÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º 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, § 4º do CTN. O prazo para lançar não se sujeita à 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, § 4º, 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, entendo que se operou a decadência do direito da FAZENDA NACIONAL de constituir crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos no período de 31/01/92 à 31/03/92, pretendidos pela autuação fiscal lavrada em 12/12/2001.

Não obstante, diversos são os entendimentos acerca da prescrição e decadência, aplicadas aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, especialmente quando se trata das contribuições destinadas ao FINSOCIAL.

Neste ponto, outro pode ser o entendimento majoritário desta Eg. Câmara quanto à preliminar de decadência, o que me leva à análise do mérito.

É certo que, para as empresas comerciais, industriais e mistas, a majoração da alíquota do FINSOCIAL foi declarada inconstitucional pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário n.º 187.436-8 e, expressamente, reconhecido pela Fazenda Nacional, no Ato Declaratório Normativo CST n.º 4/89.

Contudo, na mesma ocasião, foi julgada constitucional a instituição, pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89, da contribuição para o FINSOCIAL devida pelas prestadoras de serviços. Entendeu o Supremo Tribunal Federal que seria legítima com relação a elas a majoração da alíquota aplicável.

No que diz respeito a estas empresas, a decisão proferida declarou 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" (DJ 01/08/97. Seção 1, p. 33452).

E, efetivamente, a decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal, nos termos em que proferida, é definitiva. Realmente, assentada quando do

julgamento do RE nº 150.755-1 a constitucionalidade do art. 28 da Lei nº 7.738/89, que teria instituído com relação às empresas exclusivamente prestadoras de serviços a contribuição social sobre o faturamento de que trata o art. 195, I, da Constituição Federal/88, nada impedia que a alíquota desta contribuição fosse majorada por leis posteriores, como bem salientado pelo Min. Moreira Alves, o que levou o Relator, Min. Marco Aurélio, a reformular seu voto inicialmente proferido.

E nos autos encontra-se o Contrato Social da Recorrente, no qual resta caracterizado que a mesma é empresa prestadora de serviços, bem como seu Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, no qual consta que sua atividade econômica principal é a de "limpeza em imóveis", típica prestação de serviços.

Ressalte-se ainda que a Recorrente foi considerada exclusivamente prestadora de serviços, em sentença proferida pela 18ª. Vara da Justiça Federal em São Paulo (fls. 27/31), nos seguintes termos:

> " (...)
> Em consonância com a cautelar, a autora MOSCA – GRUPO NACIONAL DE SERVIÇOS, **empresa exclusivamente prestadora de serviços**, ajuizou contra a União esta ação ordinária, a fim de ser declarada a inexistência de relação tributária que a obrigue a recolher a contribuição ao FINSOCIAL, na forma impugnada, em face da inconstitucionalidade de respectiva legislação que relaciona. (...)
> (...)
> Isto posto, e diante do mais que dos autos consta,
> Com relação à **empresa prestadora de serviço** Mosca – Grupo Nacional de Serviços Ltda, **julgo improcedente** a ação principal e condeno a Requerente nos ônus da sucumbência, (...)."

Nestes termos, restou efetivamente demonstrado que a atividade da Recorrente é de prestação de serviços.

Diante do exposto, afastada a preliminar da decadência, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2004

NILTON LUIZ BARTOLI – Relator

RECURSO Nº : 126.583
ACÓRDÃO Nº : 303-31.517

VOTO VENCEDOR QUANTO À DECADÊNCIA
FATOS GERADORES A PARTIR DE 25/07/1991

No que concerne aos lançamentos relativos a fatos geradores ocorridos a partir de 25 de julho de 1991, vale lembrar o disposto nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, publicada naquela data:

> "Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (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.
> (...)
>
> Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos."

Poderia ser argumentada a existência de antinomia entre essa norma e o estabelecido nos artigos 173 e 174 do CTN:

> "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.
> 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.
>
> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.(...)"

Porém, como ensina o brilhante professor de Direito Constitucional Tributário Roque Antonio Carrazza, na última edição de seu clássico livro Curso de Direito Constitucional Tributário[1], nada impede que uma lei ordinária federal fixe prazos prescricionais e decadenciais diversos daqueles do CTN.

Para ser fiel ao seu raciocínio, ao qual me filio, transcrevo-o:

"...Há, pois, um conflito entre a Lei n. 8.212/91 e o Código Tributário Nacional, que só a interpretação sistemática pode afastar.

2. Alguns estudiosos já se debruçaram sobre o assunto e chegaram à conclusão de que, a despeito do que estabelecem os precitados arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, a decadência e a prescrição das contribuições previdenciárias continuam regidas pelos arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

Assim entendem, por força do seguinte raciocínio:

a) as contribuições previdenciárias são tributos e, nos termos do art. 149 da Constituição Federal, devem observar o disposto no art. 146, III, "b", do mesmo Diploma Magno;

b) estatui o art. 146, III, "b", da Constituição Federal que "cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...) prescrição e decadência";

c) ora, a Lei n. 8.212/91 é uma lei ordinária e, por isso, não poderia ter derrogado o Código Tributário Nacional (que, se não é lei complementar, faz as vezes de lei complementar); e

d) logo, a decadência e a prescrição das "contribuições previdenciárias" continuam se operando em cinco anos, a teor dos já mencionados arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

Em suma, para estes juristas, os arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 seriam inconstitucionais, já que entrariam em testilhas com o art. 146, III, "b", da Lei Maior.

Com o devido acatamento, este modo de pensar não nos convence.

[1] Carrazza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. pp. 815/817.

Vejamos.

3. Concordamos em que as chamadas "contribuições previdenciárias" são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às "normas gerais em matéria de legislação tributária".

Também não questionamos que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem ser veiculadas por meio de lei complementar.

Temos, ainda, por incontroverso que as normas gerais em matéria de legislação tributária devem disciplinar a prescrição e a decadência tributárias.

O que, porém, pomos em dúvida é o alcance destas "normas gerais em matéria de legislação tributária", que, para nós, nem tudo podem fazer, inclusive nestas matérias.

De fato, também a alínea "b" do inciso III do art. 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios *federativo,* da *autonomia municipal* e da *autonomia distrital.*

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, 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 do CTN) - o *dies a quo* destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. Poderá, igualmente, elencar - como de fato elencou (arts. 151 e 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 tributárias, inclusive a decadência e a prescrição, estão no campo privativo das pessoas políticas, que lei complementar alguma poderá restringir, nem, muito menos, anular.

Eis por que, 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 matéria reservada 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. No caso, para as "contribuições previdenciárias".

Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das contribuições previdenciárias" são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade." (grifei)

Friso ainda que o entendimento exposto aplica-se também ao caso da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, haja vista que o artigo 10 da referida Lei 8.212/91 dispõe que a seguridade social (a que se refere os artigos 45 e 46 supra citados) será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e daquela lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais. E no artigo 11 aquela norma estabelece, em consonância com a Carta Magna, que no âmbito federal o orçamento da Seguridade Social é composto inclusive das receitas das contribuições sociais, inclusive aquelas incidentes sobre o faturamento ou o lucro, caso do Finsocial.

Além disso, considerando que a fixação dos prazos decadenciais depende de lei própria da entidade tributante e não de lei complementar, lembro que a inferência da aplicabilidade dos referidos artigos daquela lei, em se tratando de contribuições sociais, vale mesmo nos casos em que tenha havido algum recolhimento do tributo e aos quais, portanto, este Colegiado costuma entender, no caso dos impostos com lançamento por homologação, que deve ser aplicado o disposto no parágrafo 4° do artigo 150 do CTN.

Adicione-se a tanto que a conclusão de que se aplica às contribuições destinadas à Seguridade Social o previsto no art. 45 da Lei n° 8.212/91, que prevalece sobre a regra contida no parágrafo 4° do artigo 150 do CTN, foi, inclusive, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em voto da lavra do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, emanado por meio do recentíssimo Acórdão CSRF/02.01.665, de 10/05/2004, cuja ementa é a seguinte:

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

Também recente a unânime decisão da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em voto do Ministro Castro Meira no RESP 475.559 - SC, proferido em 16/10/2003, cuja ementa transcrevo a seguir:

> "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CF/88 E LEI Nº 8.212/91.
> 1. A Constituição Federal de 1988 tornou indiscutível a natureza tributária das contribuições para a seguridade. A prescrição e decadência passaram a ser regidas pelo CTN cinco anos e, **após o advento da Lei nº 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal.**
> 2. *In casu*, o débito relativo a parcelas não recolhidas pelo contribuinte referentes aos anos de 1989, 1990 e 1991, sendo a notificação fiscal datada de 07.04.97, acha-se atingido pela **decadência, salvo quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 25 de julho de 1991, quando entrou em vigor o prazo decenal para a constituição do crédito previdenciário, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91.**
> 3. Recurso Especial parcialmente provido. (grifei)"

Naquele voto, o Ministro informa que o acórdão recorrido reconheceu a decadência do crédito previdenciário em relação ao período de 07/89 a 12/91, por entender inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/91, que versaria sobre tema que, a seu entender, não poderia ser veiculado em lei ordinária. Porém, aquela Corte vem "aplicando a norma vesgastada, que ainda não teve a sua constitucionalidade questionada em seu âmbito." Observa também que a determinação do prazo de prescrição não é matéria reservada à lei complementar, tanto que foi veiculada no parágrafo 9º do artigo 2º da Lei nº 3.807/60, que restaurou o prazo de 30 anos previsto em norma anterior.

Ao final, informando que seu entendimento ficou pacificado no âmbito da Primeira Seção daquela Corte, transcreve a ementa do seguinte julgado:

> "PREVIDENCIÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PRESCRIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
> 1. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreu oscilações ao longo do tempo: a) até a EC 08/77 – prazo qüinqüenal (CTN); b) após a EC 08/77 – prazo de trinta anos (Lei 6.830/60) e; c) após a Lei 8.212/91, prazo de dez anos.
> 2. Se o contribuinte é pessoa jurídica de direito público, o prazo prescricional em seu favor, em qualquer época, é qüinqüenal, por força do Decreto 20.910/32 – Súmula 07 do extinto TFR.
> 3. Embargos de divergência não conhecidos. (ERESP 192.507/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJU de 10/03/03)."

Aliás, vale lembrar, em adição ao frisado no voto do RESP nº 475.559 – SC, que também não existe decisão no âmbito do Supremo Tribunal Federal no sentido da inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91. Por isso, é defeso à Administração Pública, mormente aos Conselhos de Contribuintes, negar vigência a tais normas. Com efeito, basta lembrar o disposto no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, em seu artigo 22-A, que veda afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Por todo o exposto, entendo que com o advento da Lei nº 8212/91 o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao Finsocial passou a extinguir-se somente com o decurso do prazo de dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Sala das Sessões, em 08 de julho de 2004

ANELISE DAUDT PRIETO – Relatora Designada