



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 13906.000081/00-04
SESSÃO DE : 13 de agosto de 2004
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409
RECURSO Nº : 126.074
RECORRENTE : INDÚSTRIA TÊXTIL APUCARANA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

FINSOCIAL – DECADÊNCIA – O direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo ao Finsocial 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 a partir da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, de acordo com o entendimento no Acórdão nº 02-01.655 da Câmara Superior de Recursos Fiscais de que tal prazo, quando não fixado em lei específica, será de cinco anos, conforme estabelecido no Código Tributário Nacional. Ocorrida a decadência do período de dezembro de 1990 a junho de 1991, deverá ser excluído da base de cálculo do Finsocial o referido período.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 13 de agosto de 2004

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente

ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ATALINA RODRIGUES ALVES, JOSÉ LENCE CARLUCI, JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI e VALMAR FONSECA DE MENEZES. Ausentes os Conselheiros CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO e LUIZ ROBERTO DOMINGO.

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409
RECORRENTE : INDÚSTRIA TÊXTIL APUCARANA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR
RELATOR(A) : ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado auto de infração (fls. 117/121) por falta de recolhimento da Contribuição para o Finsocial, relativa aos períodos de apuração de 01/12/1990 a 31/12/1990, 01/01/1992 a 31/03/1992.

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou impugnação tempestiva (fls. 124/133) com os documentos de fls. 135/154, para alegar, em síntese, que:

- a decadência do direito de se exigir a contribuição para o Finsocial, de acordo com o art. 150, § 4º, 173 e 175 do CTN, que estipulam prazo quinquenais;
- discorda das disposições da Lei nº 8.212/91, aquelas do CTN, que prevalecem em face da previsão do art. 146, III, "b" da CF de que os prazos de decadência devem ser fixados por lei complementar, e transcreve jurisprudência administrativa e judicial;
- de acordo com jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ em se tratando de lançamento de ofício, e não por homologação, deve-se obediência às regras do art. 173, I do CTN.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR julgou procedente o lançamento, através da Decisão DRJ/CTA nº 1.178 (fls. 158/162), assim ementada:

“Assunto: Outros tributos ou contribuições
Período de apuração: 01/12/1990 a 31/12/1990, 01/01/1992 a 31/03/1992.
Ementa: FINSOCIAL. DECADÊNCIA.
O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito relativo à Contribuição para o Finsocial decai em dez anos.”

Cientificada da decisão (fls. 165), a interessada apresentou, tempestivamente, o recurso de fls. 174/190 para repetir os argumentos já apresentados na impugnação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

Foi anexada às fls. 212/213 a Relação de bens e direitos para arrolamento e prosseguimento do recurso, em conformidade com o parágrafo 2º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo inciso II do art. 2º do Decreto nº 3.717, de 03/01/2001.

É o relatório.



RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

VOTO

O recurso é tempestivo e se reveste de todas as formalidades legais, portanto merece ser conhecido.

O processo trata da exigência da Contribuição ao Fundo de Investimento Social (Finsocial) relativa aos períodos de apuração de 01/12/1990 a 31/12/1990, 01/01/1992 a 31/03/1992.

O recurso trata apenas da questão da decadência do direito de constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador, que conforme alegado pelo Recorrente estariam decaídos todos os lançamentos anteriores a maio de 1995 e como o auto de infração foi notificado em 31 de maio de 2000, o lançamento seria nulo.

Com relação à decadência, devo ressaltar que altero o meu entendimento após ter formado minha convicção de que o prazo para constituir o crédito tributário da contribuição para o Finsocial é de 10 anos, através dos votos das Ilustres Conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo e Anelise Daudt Prieto.

Neste sentido, adoto os trechos dos referidos votos, que transcrevo a seguir.

“...A Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu art. 146:

‘Art. 146. Cabe à lei complementar:

.....
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

.....
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e **decadência** tributários;

.....’ ”
(grifei)

Relativamente às contribuições sociais, a Lei Maior dispõe:

“Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, **observado o disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III**, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

.....”
(grifei)

Assim, caracteriza-se a natureza tributária das contribuições, dentre elas a contribuição social, o que é assinalado por Luciano Amaro¹:

“Um terceiro grupo de tributos é composto pelas exações cuja tônica não está nem no objetivo de custear as funções *gerais* e indivisíveis do Estado (como ocorre com os *impostos*) nem numa *utilidade divisível produzida pelo Estado e fruível pelo indivíduo* (como ocorre com os tributos conhecidos como taxa, pedágio e contribuição de melhoria, que reunimos no segundo grupo).

A característica peculiar do regime jurídico deste terceiro grupo de exações está na *destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público*. Aqui se incluem as exações previstas no art. 149 da Constituição, ou seja, as contribuições sociais, as contribuições de intervenção no domínio econômico e as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são três subespécies de contribuições.”

Dos dispositivos constitucionais e da doutrina acima transcritos são extraídas duas conclusões:

- foi reservada à lei complementar a atribuição de estabelecer normas gerais em matéria de decadência;
- as contribuições sociais, embora situadas fora do Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal de 1988 (Da Tributação e do Orçamento/Do Sistema Tributário Nacional), têm natureza tributária e assim devem submeter-se às mesmas regras aplicadas aos tributos, inclusive relativamente à decadência.

A lei complementar, representada pelo Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/66), por sua vez, assim estabelece:

¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2003, p.83/84.

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

“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.

.....”

“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 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.”

Embora o Finsocial estivesse incluído na categoria dos lançamentos por homologação, no caso da exigência em apreço não houve qualquer antecipação de pagamento por parte da contribuinte, portanto não haveria o que ser homologado. Houve, sim, o lançamento de ofício, sujeito à regra geral do art. 173, inciso I, do CTN.

Corroborando esse entendimento, recorre-se mais uma vez à doutrina de Luciano Amaro²:

“Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetuou o pagamento ‘antecipado’ exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.

² AMARO, Luciano. *Op. cit.* p. 396.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

Se realizado o pagamento 'antecipado', a autoridade administrativa deve, sob pena de anuência tácita, manifestar-se em cinco anos contados do fato gerador, procedendo ao lançamento de ofício."

Assim, com o advento da Constituição Federal de 1988, o entendimento era de que a Fazenda Nacional dispunha de cinco anos para constituir o crédito tributário referente às contribuições sociais, variando apenas a fixação do *dies a quo* (fato gerador, no caso de antecipação de pagamento, ou primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador, caso não fosse efetuado qualquer recolhimento).

Não obstante, lei especial veio fixar novo prazo de decadência. Trata-se da Lei nº 8.212, de 24/07/91, que assim estabeleceu:

"Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

- I - receitas da União;
- II - receitas das contribuições sociais;
- III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

.....
d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
....."

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;"

Assim, diante do advento da Lei nº 8.212/91, publicada em 25/07/91, surgiu **aparente conflito** entre este diploma legal e o Código Tributário Nacional, perfeitamente dirimido por **Roque Antonio Carrazza**³, em trecho elucidativo a seguir transcrito, citado no brilhante voto da Ilustre Conselheira Anelise Daudt Prieto no Recurso nº 125.922:

³ Carrazza, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. pp. 815/817.

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

“...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 derogado 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.

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.

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

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*

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

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, e, 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)

Em perfeita sintonia com o entendimento de Roque Carrazza, releva notar que o dispositivo legal de que se cuida – art. 45 da Lei nº 8.212/91 – encontra-se plenamente vigente, operando efeitos no mundo fático, sem qualquer restrição por parte de nossos Tribunais Superiores.

Tanto é assim que o próprio Superior Tribunal de Justiça, em recente julgado⁴, rejeitou a tese da inconstitucionalidade trazida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim registrando:

“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, por versar sobre tema que, em seu entender, não poderia ser veiculado em lei ordinária. Esta Corte, entretanto, vem aplicando a norma vergastada que ainda não teve a sua inconstitucionalidade questionada em seu âmbito.”

O citado Acórdão do STJ está assim ementado:

⁴ Recurso Especial nº 475.559 – SC, julgado em 16/10/2003, Relator Min. Castro Meira. Disponível em www.stj.gov.br.

21

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. PRAZO. TRIBUTU 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 (...)”

Diante de todo o exposto, e na ausência de qualquer pronunciamento acerca de suposta inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 pelo Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, tal dispositivo legal deve ser aplicado pelo julgador administrativo, sob pena de estar-se operando julgamento *contra legem*. Além disso, caso o Conselho de Contribuintes negasse vigência ao artigo em tela, estaria exorbitando de suas atribuições, exercendo um papel que cabe tão somente à Suprema Corte.

Nesse mesmo sentido estatui o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (art. 22-A, do Anexo II, aprovado pela Portaria MF nº 55/98, com a redação dada pela Portaria MF nº 103/2002) :

“Art. 22-A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II – objeto de decisão proferida em caso concreto, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pela Presidência da República;

III – que embasem exigência de crédito tributário:

- a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou
- b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.”

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

Destarte, conforme o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212/91, seguindo-se também a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Acórdão CSRF nº 02-01.655 – considera-se de dez anos o prazo para a constituição de crédito tributário relativo ao Finsocial, tendo em vista tratar-se de contribuição social.

Assim, a despeito das argumentações de defesa, no caso da matéria aqui tratada, a autoridade administrativa não pode negar vigência ao dispositivo legal enfocado. Nesse mesmo sentido é a Lei nº 9.784/99, aplicada subsidiariamente ao processo administrativo fiscal:

“Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;”

De todo o exposto, fica sobejamente demonstrado que o prazo para constituição de crédito tributário para o Finsocial é de dez anos.

No entanto, cumpre observar que de acordo com o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão de nº 02-01.655, conforme trecho que transcrevo a seguir, é que somente a partir da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 o prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo às contribuições sociais passou a ser de dez anos.

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

Portanto, com no caso em exame o auto de infração é relativo aos períodos de 01/12/90 a 31/12/90, 01/01/92 a 31/03/92, ocorreu a decadência apenas de janeiro de 1990 a junho de 1991, uma vez que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para este período seria 01/01/91, podendo a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário até 31/12/95. Tendo sido o lançamento cientificado à contribuinte em 31/05/2000, se verifica a ocorrência da decadência, motivo pelo qual decaiu o direito da administração de constituir o crédito referente aos períodos de 01/12/90 a 31/06/91, portanto estes períodos devem ser excluídos da base de cálculo do Finsocial da exigência fiscal em questão.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 126.074
ACÓRDÃO Nº : 301-31.409

Assim é que ao ser excluído o período de dezembro de 1990 a junho de 1991, o fato gerador mais antigo será julho de 1991, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial seria 1º/01/1992, podendo a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário até 1º/01/2002. Tendo sido o lançamento cientificado à contribuinte em 31/05/2000, obviamente não se verifica a ocorrência da decadência a partir de julho de 1991.

Desta forma, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do Finsocial da exigência em questão, o período de dezembro de 1990 a junho de 1991.

Sala das Sessões, em 13 de agosto de 2004



ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO - Relatora