CONTRIBUIÇÃO — FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO — PRESCRIÇÃO

— As contribuições em exame consideravam-se como de natureza tributária em vista do conceito inserido no art. 3.º do CTN — irrelevância da destinação do tributo quando se cogita de caracterizá-lo.

— Caráter previdenciário da contribuição.

— Modificação do tratamento jurídico da matéria a partir da Emenda Constitucional n.º 8, que retirou as contribuições previdenciárias do sistema tributário.

— Revogação da regra sobre prescrição constante da *Lops* pela *superveniência do CTN. Deixando, entretanto, as contribuições previdenciárias de se sujeitarem às normas deste, válida e eficaz a disposição da Lei n.º 6.830, que restabeleceu o prazo de 30 anos para a prescrição.*

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

Embargos Infringentes em Apelação Cível nº 105.372
Embargante: Iapas/BNH
Embargada: Fiação e Tecelagem São João Ltda.
Relotor: Sr. Ministro EDUARDO RIBEIRO

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas decide a segunda seção do Tribunal Federal de Recursos, por maioria, rejeitar os embargos, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Brasília, 22 de abril de 1986. — *Armando Rolemberg*. Presidente. — *Eduardo Ribeiro, Relator.*

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Eduardo Ribeiro: Execução fiscal proposta pelo Iapas contra Fiação e Tecelagem João Lombardi S.A., sucessora de Fiação e Tecelagem S. João Ltda., para cobrança de dívida no valor de Cr$ 4.015.487,60 relativa ao FGTS, período de 12/67 a 1/70.

Foram oferecidos embargos, julgados procedentes, nos seguintes termos:

"A embargante alega a extinção do direito à constituição do crédito cobrado e ainda a prescrição do direito à sua cobrança.

Segundo jurisprudência pacífica, o crédito previdenciário é de natureza tributária e, por conseguinte, sujeito às normas do Código Tributário Nacional, mormente no que se refere ao prazo de decadência e de prescrição previsto nos arts. 173 e 174 do referido diploma legal; e tal prazo, para qualquer das duas hipóteses, é de cinco anos.

Pelos elementos dos autos, evidente a decadência do direito à constituição do crédito ora cobrado pelo embargado; e assim é porque a certidão de dívida ativa de fls. 3, dos autos da execução foi extraída em 29.7.83, mais de cinco anos, portanto, da notificação de fls. 21 destes autos, datada de 29.2.72, e daquela constante de fls. 1 do processo administrativo de nº 208.718, com data de 26 de janeiro de 1973.

Patente, por conseguinte, segundo o parágrafo único do art. 173 do CTN, a extin-

ção do direito à constituição do crédito constante dos autos."

O Iapas apelou sustentando que as contribuições previdenciárias estão sujeitas ao prazo prescricional trintenário.

A Quarta Turma deu provimento parcial à apelação, vencido em parte o Sr. Min. Armando Rolemberg, que votou no sentido de dar provimento por inteiro à apelação, entendendo que à hipótese não se aplicam os prazos dos arts. 173 e 174 do CTN (fls. 64-5).

Ingressou o Iapas/BNH com embargos infringentes, que foram admitidos mas não impugnados.

É o relatório. Peço dia.

VOTO

O Sr. Ministro Eduardo Ribeiro: Cinge-se a divergência à precrição das contribuições a que se refere a NDFG 208.692, entendendo os votos prevalentes que o respectivo prazo seria de cinco anos, enquanto os minoritários sustentaram que de 30. A respeito do tema assim me pronunciei no julgamento dos EAC 95.784:

"Indispensável o exame da natureza jurídica da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço para que se possa tomar posição no tema relativo ao prazo prescricional da ação tendente a exigir seu pagamento ou eventual decadência para constituir o crédito. Permito-me, antes de qualquer exame, atribuir-lhe a denominação de contribuição, o que é lícito fazer em atenção ao que se contém no artigo 217 do Código Tributário Nacional. Não se há de reputar decisivo, entretanto, o fato de ter sido arrolada nesse dispositivo. Importa pesquisar-lhe a natureza para que se possa verificar se seus elementos constitutivos ensejam emprestar-lhe caráter tributário.

Posta a questão face ao direito brasileiro, simplifica-se, até certo ponto, na medida em que o Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, conceitua o tributo. O exame da contribuição, cuja essência ora se pretende identificar, em confronto com o paradigma fornecido naquele Código, leva, sem dúvida, à conclusão de que se subsume ao modelo ali inserido. A prestação foi instituída em lei, é compulsória, não corresponde à sanção de ato ilícito e sua cobrança 'faz-se mediante atividade administrativa plenamente vinculada'. Há que se admitir, em princípio, que quando se apresenta situação em que importância em dinheiro deva ser recolhida compulsoriamente ao Estado, sem que isso resulte de ilícito absoluto, de obrigação convencional ou de pena, outro fundamento não terá que uma relação jurídica tributária.

Objeta-se, em relação ao FGTS, que o recolhimento da questionada contribuição não constitui receita do Estado, para que este a incorpore como renda sua, destinando-a aos fins orçamentários. Ao contrário, as importâncias serão ulteriormente devolvidas ao empregador ou entregues ao empregado, o que faria do ente estatal apenas depositário e administrador delas.

Vale notar, de início, que o pressuposto da afirmação não é inteiramente exato, como se verifica do contido no art. 7º da Lei nº 5.107/66. Por outro lado, traduz-se em doutrina remansosa a que sustenta a irrelevância da destinação do tributo quando se cogita de caracterizá-lo. A relação tributária extingue-se com o pagamento deste, não importando sua ulterior destinação. Fundamental é a natureza da imposição e não o destino que se dá ao dinheiro arrecadado, como expressa o art. 4º, I, do CTN. A relação tributária é entre o contribuinte e o estado e aí se exaure. Certo que se pretende distinguir, afirmando-se que a finalidade não caracteriza uma determinada espécie de tributo, mas há de ser considerada para que se possa classificar a prestação no gênero tributo (Bernardo Ribeiro de Morais. Contribuições Especiais no Ordenamento Jurídico. *Caderno de Pesquisas Tributárias,* nº 2, p. 52 e segts.). A questão está, a meu ver, em que se deve presumir que aquilo que é arrecadado pelo estado será

empregado em fins públicos. Se não o é, trata-se de condenável utilização da receita que não afeta, entretanto, a natureza da exigência.

No caso, porém, tem a contribuição finalidade pública que não se desnatura pelo fato de destinar-se a eventual pagamento ao empregado ou devolução ao empregador. Os objetivos perseguidos com a criação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço têm, com efeito, nítido caráter previdenciário, inserindo-se, por isso mesmo, entre os próprios das atividades estatais.

Cite-se, a propósito, o salientado por Eduardo Gabriel Saad (apud Nunes Leal. Da Contribuição para o FGTS estão excluídas as horas extras, *Revista LTr*, v. 35, p. 834), que assim enumera suas finalidades: garantia de subsistência em caso de dispensa injusta ou desemprego; atendimento à necessidade grave e premente, pessoal ou familiar, como em caso de doença; aquisição de casa própria; melhoria das condições de vida, com a compra de equipamento para a atividade autônoma; formação de pecúlio que, em caso de morte, servirá à subsistência da família por certo tempo. Todas perfeitamente passíveis de classificação como previdenciárias.

A Constituição Federal, no art. 21, § 2º, I, antes da Emenda nº 8, referiu-se a interesse da previdência social em sentido que não se comporta nas estreitezas do art. 165, XVI, como salienta Victor Nunes Leal no trabalho citado. A enumeração aí contida não exclui que como de previdência também se possam entender outras contribuições, previstas no próprio texto constitucional, como é o caso do fundo a que se refere o item XIII do mesmo art. 165.

Poder-se-ia argumentar qua a própria lei, ao estabelecer a impenhorabilidade das contas vinculadas em nome dos empregados (art. 27), reconheceu implicitamente que o dinheiro, mesmo após recolhido, continuava de propriedade particular. Assim não é, entretanto. Claro que a importância depositada não poderia ser penhorada porque o empregado sequer teria a disponibilidade dela. O que se pretendeu foi ressalvar a impenhorabilidade do direito.

Se, doutrinariamente, e face à definição acolhida pelo Código Tributário Nacional, o tema há de ser visto, segundo entendo, nos termos acima expostos, cumpre, entretanto, considerar outro elemento importante do direito positivo que interferiu na matéria. Trata-se de tão debatida modificação, introduzida pela Emenda nº 8 de 1977 que alterou o art. 21, § 2º, I da Constituição. A questão é por demais conhecida, havendo fundas divergências entre os doutrinadores, assim como na jurisprudência. Pessoalmente considero que a citada emenda fez com que não mais se pudessem emprestar às contribuições previdenciárias o mesmo tratamento jurídico.

Não há como ignorar o fato de que, a partir da Emenda nº 1 à Constituição de 1967, as contribuições previdenciárias passaram a integrar o sistema tributário, em vista do que se continha em seu art. 21, § 2º I. A Emenda nº 8 veio deliberadamente retirá-las do sistema, limitando a menção, no que diz com a previdência social, a contribuições que objetivem atender a parte da União com os respectivos encargos.

Dir-se-á que a natureza da contribuição não se transforma por ter sido apartada da enumeração constante do capítulo da Constituição rotulado como *Do Sistema Tributário*. A objeção é menos séria do que apresenta. Em verdade, os conceitos jurídicos são construídos com base nos dados do ordenamento positivo e nada impede que este subtraia determinada espécie de contribuição compulsória do rol das que devam ser reputadas tributos, para emprestar-lhe tratamento diverso. E afigura-se-me extremamente difícil negar que a Emenda nº 8 visou exatamente isso. Retirou as contribuições previdenciárias do sistema tributário e fez inserir o item X no art. 43, não deixando dúvida quanto a seu propósito.

Se o objetivo da Emenda nº 8 foi o acima apontado, não me parece lícito ao intérprete recusar-se a reconhecer o fato, persistindo em entendimento que não se

compatibiliza com o que resulta do novo texto. O conceito de tributo é eminentemente jurídico e por isso mesmo não há como abstrair do direito positivo quando se cuida de fixar-lhe os contornos.

Adiro, por conseguinte, ao entendimento do Ministro Moreira Alves manifestado no julgamento do RE nº 86.595 (*RTJ*, 87/274). Após a Emenda nº 8 não se pode emprestar às contribuições previdenciárias o tratamento que se dispensa aos tributos, não incidindo, pois, as normas do Código Tributário Nacional.

Mencione-se, ainda, recente julgado do Supremo Tribunal, prolatado no Agravo de Instrumento nº 103.561, relator Ministro Rafael Mayer, e que tem a seguinte ementa:

'*Ementa:* contribuições previdenciárias. Conceituação. Emenda nº 8. A Emenda Constitucional nº 8 é tida, na jurisprudência da Corte, como vertente de concepções diferenciadas sobre as contribuições previdenciárias, antes e depois de seu advento, sendo admitido que, em data anterior, tinha conotação de tributo, com suas implicações. *DJ* de 21.6.85.'

Firmada a posição antes exposta, há que se passar ao ponto concreto em debate que é o prazo prescricional.

Havendo manifesta discrepância entre o prazo previsto no CNT e o fixado pela Lops, os que conceituam a contribuição previdenciária como tributo tiveram como revogada a norma desta última, a estabelecer prescrição trintenária. Objetou-se, entretanto, que a regra pertinente a contribuições previdenciárias teria caráter especial, podendo conviver com a geral do Código Tributário. O argumento se reforçaria com o fato de este não fazer referência expressa às contribuições em exame. Cogitou apenas da contribuição de melhoria e o art. 217 que lhe foi acrescentado visou tão-só ressalvar a exigibilidade das que enumera.

A vigente Lei de Introdução ao Código Civil regula a matéria em seu art. 2º § 2º. De seu texto resulta a possibilidade de subsistirem as normas especiais quando estabelecidas normas gerais a par das já existentes. Não se conclua que a lei geral jamais revogue a especial. O tema é dominado pelo princípio da compatibilidade a que se refere o § 1º. Necessário exame caso a caso para que se possa afirmar se houve ou não a revogação.

Na hipótese, entendo que o Código Tributário, dispondo sobre a prescrição da ação para cobrança do crédito tributário, há de entender-se como abrangendo todos os casos. É manifesta a incompatibilidade entre a norma da lei geral e a da Lops, e o razoável é entender-se que se pretendeu dispor uniformemente para os tributos em geral. A persistência de prazo distinto, a constituir exceção, só por ressalva expressa se poderia admitir.

Tenho, pois, como certo, que, até a Emenda nº 8, a contribuição previdenciária haveria de ser tratada como tributo e o prazo de prescrição seria o de cinco anos. A partir daquela o enquadramento jurídico modificou-se. Entretanto, aquele prazo subsistiu. É que a Lops havia sido derrogada, na parte em que dispunha sobre prescrição, e a alteração posterior não era apta a fazer ressurgir a norma, afastada pelo nosso direito a possibilidade de repristinação. Destarte, o prazo não poderia ser outro que o anterior à emenda, até que o legislador acudisse com regulamentação diversa. Isto se fez por meio da Lei nº 6.830/80 (art. 2º § 9º). Irrelevante que se tenha feito remissão a dispositivo já derrogado para dizer que o prazo continuava a ser o daquele. Há de admitir-se que a lei pretendeu revigorá-lo, ainda que não tenha usado das expressões mais adequadas.

Noto, por fim, que irrelevante, no caso, a discussão quanto ao caráter de lei complementar do CTN e especialmente das normas relativas à prescrição. A revogação deu-se simplesmente em virtude de este último ser posterior. E o restabelecimento do prazo de 30 anos podia fazer-se, pois as contribuições previdenciárias não mais se submetiam às regras do citado Código. Relativamente a elas, a persistência do prazo

de cinco anos decorria apenas da falta de outra norma. Para as contribuições previdenciárias continuou a viger o prazo do art. 174, mas sem força de lei complementar.

Trilhando embora caminhos nem sempre coincidentes, chego a resultado idêntico a parte dos julgados deste Tribunal. O prazo prescricional para cobrança das contribuições previdenciárias era de cinco anos, até a entrada em vigor da Lei nº 6.830/80, o que ocorreu e 23 de dezembro de 1980. Após, será de 30.

No caso em exame, o prazo prescricional exauriu-se antes do advento da Lei nº 6.830/80.

Acompanho o relator rejeitando os embargos."

No caso em exame, a notificação é datada de 29 de fevereiro de 1972 e a execução foi ajuizada em novembro de 1983. Assim sendo, verificou-se a prescrição antes da entrada em vigor da Lei nº 6.830/80.

Rejeito os embargos.

VOTO (VENCIDO)

O Sr. Ministro Torreão Braz: Sr. Presidente, recebo os embargos, nos termos do voto que proferi na Apelação Cível nº 89.490, cuja cópia segue em anexo.

VOTO

O Sr. Ministro Antônio Torreão Braz (Relator): A caracterização como tributo de certas contribuições ainda divide a doutrina e tem sido objeto de preocupação dos tribunais.

Tal confusão deriva, no Brasil, da imperfeição técnica com que o nosso estatuto político disciplina a matéria, sem a clareza necessária para dissipar dúvidas e afastar interpretações dadas ao sabor das tendências doutrinárias de cada um.

O tumulto se acentuou com a edição do Decreto-lei nº 27, de 14 de novembro de 1966, que acrescentou ao Código Tributário Nacional o art. 218, segundo o qual as disposições nele contidas não excluem a incidência e a exigibilidade das contribuições que menciona.

O saudoso mestre Aliomar Baleeiro, comentando o preceito, escreveu que ele veio espancar as incertezas sobre a parafiscalidade das contribuições indicadas (*Direito tributário brasileiro*, 3. ed., p. 569).

Em que pese a autoridade do renomado autor, a mim me parece que o decreto-lei em referência não teve a intenção por ele enfatizada. E a tal conclusão chego com base nos seus *consideranda*, onde se justifica a "necessidade de deixar estreme de dúvidas a continuação da incidência e exigibilidade das contribuições para fins sociais, paralelamente ao Sistema Tributário Nacional, a que se refere a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966". Se essas contribuições têm existência *paralela, logicamente* não integram o Sistema Tributário Nacional. Demais disso, se o escopo fosse incluí-las no sistema tributário, o local apropriado seria o art. 5º do CTN, que permaneceu incólume.

O tributo, na definição de Héctor Villegas, consiste em "prestações, comumente em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige dos particulares, segundo suas capacidades contributivas, em virtude de uma lei e para cobrir os gastos que lhe acarreta o cumprimento de seus objetivos' (*Curso de direito tributário*, Ed. Rev. Trib., trad. Roque Antônio Carraza, 1980. p. 3). Destaca-se, como nota dominante, o seu objetivo que é a obtenção de recursos para a satisfação das necessidades públicas. É certo, e isto assinala o autor citado, que o tributo pode também perseguir fins extrafiscais, mas estes estão sempre ligados a uma atividade pública. De outra parte, o sujeito ativo é sempre uma pessoa jurídica de direito público ou, se pessoa privada, conforme sustentam alguns (Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*, 2. ed., p. 27), deverá ela ter finalidade de interesse público.

O art. 165, inciso XIII, da Constituição Federal, e inserido no capítulo da ordem econômica e social, assegurou aos trabalhado-

res a estabilidade, com indenização por despedida ou fundo de garantia equivalente.

Arrimada na cláusula constitucional, a Lei nº 5.107. de 13.9.66, criou o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e instituiu novo sistema de indenização, excludente da estabilidade. São dois sistemas que coexistem paralelamente, integrantes do direito do trabalho, a cuja disciplina se sujeitam. O fundo de garantia pertence ao empregado, é patrimônio seu, assim como a estabilidade.

Todavia, a circunstância de caber a gestão do fundo ao Banco Nacional da Habitação e a cobrança dos débitos existentes à Previdência Social (Lei nº 5.107/66, arts. 11 e 20), a par do estatuído no Decreto-lei nº 27/66, tem induzido vozes eminentes a conceituar as respectivas contribuições como espécie do gênero tributo.

O papel do Estado, no particular, é de guardião, porque se as normas constitucionais relativas à justiça social geram direitos para os trabalhadores, cumpre-lhe velar pela sua fiel observância.

Daí o magistério de José Frederico Marques, em parecer sobre a matéria:

"Quando a Fazenda Pública, ou o Estado, por algum de seus órgãos, exige o pagamento da contribuição de garantia para o fundo de serviço, embora o faça no exercício do *imperium* estatal, assim age e atua como sujeito passivo de uma obrigação, que é a de garantir ao trabalhador o direito social que lhe conferiu no art. 165 da Constituição Federal.

Como se vê, a posição do Estado ou seus órgãos, no caso, é diversa da que ocupa como sujeito ativo de crédito tributário. Neste, o Estado usa de seu poder de império para exigir, para si, o pagamento do tributo. Na contribuição concernente ao fundo de garantia, o Estado é, antes, sujeito passivo, uma vez que está obrigado a fazer cumprir o direito do trabalhador, solenemente garantido pelo art. 165, nº XIII, da Constituição vigente."

Aliás, não teria sentido que dois intitutos de natureza idêntica, e com a mesma função social, recebessem enfoque diverso sob o ponto de vista do seu enquadramento jurídico.

Em substância, o fundo de garantia representa indenização, que substitui, segundo opção do trabalhador, a estabilidade no emprego. É indissociável do patrimônio do empregado, tanto que ele próprio pode acionar diretamente a empresa, por intemédio da Justiça do Trabalho, para compeli-la a efetuar o depósito das importâncias devidas, nos termos do art. 21 da prefalada Lei nº 5.107/66.

A equiparação da contribuição em referência a crédito tributário briga com o disposto no art. 165, XIII da Constituição porque, como assevera José Frederico Marques no trabalho mencionado, "subordina o direito social do trabalhador a prazo que vincula a Fazenda Pública ou órgãos estatais da União, para exercer a fiscalização que lhe cabe quanto ao cumprimento daquela norma constitucional, tal como se tratasse de crédito tributário". Por conseqüência, inconstitucional seria o Decreto-lei nº 27/66, desde que interpretado no sentido dessa equiparação.

Devido às peculiaridades do sistema, que praticamente interditam ao empregado a efetiva vigilância sobre os recolhimentos exigidos do empregador, a lei entregou à autarquia previdenciária a incumbência de proceder ao levantamento dos débitos porventura existentes e à respectiva cobrança administrativa ou judicial pela mesma forma e com os mesmos privilégios outorgados às contribuições da previdência social (Lei nº 3.807, de 26.8.960, com as alterações subseqüentes).

Vinculadas às relações oriundas do emprego, as contribuições do fundo de garantia se situam no campo do direito do trabalho, e sobre elas não incidem evidentemente os arts. 173 e 174 do Código Tributário Nacional, que fixam prazos de caducidade e de prescrição.

Na espécie vertente, não se consumou a prescrição trintenária a que alude o art.

144 da Lei nº 3.807/60, conforme se infere da seguinte passagem da r. sentença apelada, *verbis*:

"No caso presente, cuida-se de contribuições ao FGTS pernitentes ao período de janeiro de 1967 a abril de 1971. Ora, é sabido que o prazo prescricional da ação para a cobrança do crédito previdenciário começa a correr a partir da notificação do lançamento até a propositura da execução. Se o lançamento for impugnado, através de reclamação ou recurso na via administrativa, o prazo prescricional só passa a ser contado da data da notificação ao contribuinte da decisão definitiva naquela instância proferida. Na espécie *sub examine* houve recurso na via administrativa e a decisão definitiva foi proferida em 7 de dezembro de 1976 e logo em seguida a recorrente, ora executada-embargante, foi notificada da decisão (fls. 23-4).

Entretanto, a execução somente foi proposta em 28 de junho do corrente ano de 1983, ou seja, quase sete anos depois, quando a prescrição já se tinha consumado."

À vista do exposto, dou provimento à apelação para reformar a sentença apelada e julgar os embargos improcedentes, condenada a embargante nas custas e nos honorários de advogado de 10% sobre o valor da cobrança, prosseguindo-se na execução.

EXTRATO DA ATA

EAC nº 105.372-MG (7235305) — Rel: Min. Eduardo Ribeiro. Embte: Iapas/BNH. Embda.: Fiação e Tecelagem São João Ltda. Advogados: Dr. Américo L. Martins da Silva e Álvaro Vianna Filho e outros.

Decisão: A seção, por maioria, rejeitou os embargos, vencido o Sr. Ministro Torreão Braz (Segunda seção, 2.4.86).

Votaram com o relator os Srs. Ministros Ilmar Galvão, José de Jesus, Carlos Velloso, Sebastião Reis, Miguel Ferrante, Pedro Acioli, Américo Luz, Pádua Ribeiro e Geraldo Sobral.

Na ausência justificada do Sr. Ministro Bueno de Souza, assumiu a presidência da seção o Sr. Ministro Armando Rolemberg.