



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº 10830.003059/99-53
Recurso nº 203-122.531 Especial do Procurador e do Contribuinte
Matéria PIS
Acórdão nº 02-03.861
Sessão de 13 de fevereiro de 2009
Recorrentes FAZENDA NACIONAL e BRANYL COMÉRCIO E INDÚSTRIA TEXTIL LTDA.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1991 a 28/02/1991, 01/04/1991 a 30/09/1995

PIS. LANÇAMENTO DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. DECRETOS-LEI NºS 2.445 E 2.449 E LC 07/70. MULTA E JUROS DE MORA. INAPLICABILIDADE

Tendo a contribuinte promovido o recolhimento integral das contribuições destinadas ao PIS, com base nos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores e, bem assim, do pagamento do tributo devido, não se cogita em exigência de multa e juros moratórios decorrentes de lançamento de diferença de alíquotas contempladas pela Lei Complementar 07/70 e os malsinados Decretos.

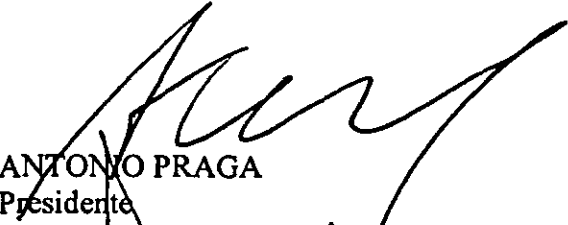
PIS. DECADÊNCIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário concernente ao PIS é de 05 (cinco) anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, sobretudo após a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

Recursos especiais do Procurador negado e do Contribuinte provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: 1) por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres que deu provimento ao recurso; 2) por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso especial do Contribuinte. Os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Julio Cesar Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire acompanharam o Conselheiro-Relator pelas suas conclusões.

[Assinaturas manuscritas]

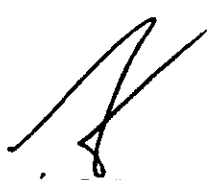

ANTONIO PRAGA
Presidente


RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Relator

FORMALIZADO EM: 25 AGO 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Praga (Presidente), Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice-Presidente substituto convocado), Josefa Maria Coelho Marques, Gileno Gurjão Barreto, Antonio Carlos Atulim, Maria Teresa Martínez López, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Fabíola Cassiano Keramidas (Substituta convocada), Henrique Pinheiro Torres, Leonardo Siade Manzan, Julio Cesar Vieira Gomes, Manoel Coelho Arruda Júnior (Substituto Convocado), Elias Sampaio Freire e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório


BRANYL COMÉRCIO E INDÚSTRIA TEXTIL LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 29/04/1999, exigindo-lhe crédito tributário concernente à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, em relação ao período de 01/02/1991 a 28/02/1991, 01/04/1991 a 30/09/1995, conforme peça inaugural do feito, às fls. 01/40, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Campinas/SP, consubstanciada no Acórdão nº 2.424/2002, às fls. 326/332, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 3ª Câmara, em 13/08/2003, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, após rejeitar a decadência suscitada, pelo voto de qualidade, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 203-09.111, sintetizados na seguinte ementa:

"NORMAS PROCESSUAIS - DECADÊNCIA - O prazo decadencial para a Fazenda Nacional constituir o crédito pertinente à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS é de 10 (dez) anos, contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o crédito da contribuição poderia ter sido constituído. Preliminar rejeitada. PRÁTICA REITERADA - MULTA E JUROS - EXCLUSÃO. Tendo o Fisco admitido as regras dos DL nº 2.445 e 2.449/88, enquanto estes perduraram, configurou-se a prática reiterada e, assim, descabem a aplicação de multa e exigência e juros de mora (CTN, art. 100, III, parágrafo único)."

Recurso parcialmente provido."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 387/391, com esteio no artigo 32, inciso I, do então Regimento Interno dos Conselhos de

Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja admitido o Recurso Especial, tendo em vista à contrariedade à legislação de regência incorrida pelo *decisum* guerreado, especialmente o artigo 161 do CTN, c/c artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, os quais contemplam a exigência de multa de ofício e juros moratórios.

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender que a multa e juros de mora foram aplicados em decorrência de lançamento de diferenças das alíquotas do PIS, inseridas na Lei Complementar nº 07/70 e, bem assim, nos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, declarados inconstitucionais, tendo a contribuinte tempo suficiente (42 meses) para recolher aludida diferença a partir da publicação da Resolução nº 49 do Senado Federal (10/10/1995) e a lavratura do presente Auto de Infração (29/04/1999).

Contrapõe-se ao Acórdão em vergasta, sob a alegação de que a contribuinte não tendo procedido da forma acima alinhavada incorreu em mora, sendo totalmente procedente o lançamento em comento com a conseqüente imposição dos consectários legais, multa de ofício e juros de mora, ao contrário do que restou decidido pela Câmara recorrida, sob pena de afronta aos ditames insculpidos nos dispositivos legais supra.

Assevera que a cobrança de juros de mora é indispensável ao lançamento fiscal de tributo não recolhido ou pago em atraso, conforme se extrai do artigo 161 do Código Tributário Nacional, não se cogitando em sua exclusão no presente caso, eis que a contribuinte, de fato, incorreu em mora.

Quanto a aplicação da multa de ofício, igualmente, sustenta que as normas legais que regulamentam o tema oferecem proteção à pretensão fiscal, consoante estabelece o artigo 98 do CTN, c/c artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, impondo seja reformado o Acórdão recorrido, com o fito de manter a exigência fiscal em sua plenitude.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial da Procuradoria, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar a contrariedade suscitada, consoante Despacho nº 203-224, às fls. 392.

Devidamente intimada do Acórdão ora recorrido, bem como do Recurso Especial da Fazenda Nacional, a contribuinte apresentou suas contra-razões, às fls. 396/402, corroborando as razões de decidir daquele *decisum*, em relação à exclusão da multa de ofício e juros de mora, em defesa da exclusão procedida pela Câmara recorrida.

Igualmente, a contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência, às fls. 405/413, com esteio no artigo 32, inciso II, do então RICC, contra parte do Acórdão ora atacado, propugnando o que segue:

Opõe-se à manutenção do lançamento fiscal em comento, por entender não ser exigível a diferença de alíquotas previstas na Lei Complementar nº 07/70 e nos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, declarados inconstitucionais, relativamente ao período objeto da

autuação, especialmente em razão de a contribuinte deter decisão judicial transitada em julgado, permitindo aplicar a alíquota de 0,65% sobre a base de cálculo do PIS. Em defesa de sua pretensão, trouxe à colação ementas dos Acórdãos exarados nos autos dos Recursos nºs 111.849 e 110.419, ora adotados como paradigmas.

Relativamente à decadência, insurge-se a contribuinte contra o Acórdão recorrido, pugnando pela aplicação do prazo constante do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional em detrimento dos preceitos do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

Inferre que o *decisum* guerreado contrariou os ditames contidos no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, o qual atribuiu à Lei Complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, adotando como paradigmas os Acórdãos nºs 202-14.610 , 202-14.591, 202-14.570 e 201-77.229, de maneira a comprovar as divergências suscitadas.

Levado, o Recurso Especial de Divergência da contribuinte, à análise da observância dos pressupostos de admissibilidade, o nobre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho, vislumbrou parcialmente divergência argüida, dando seguimento ao recurso da empresa somente em relação à decadência, nos termos do Despacho nº 395/2004, às fls. 433, razão pela qual a Fazenda Nacional fora intimada para apresentar suas contra-razões, assim o tendo feito, às fls. 454/461, requerendo o não conhecimento do recurso especial da contribuinte ou a manutenção do Acórdão atacado, no que concerne a decadência.

Ainda irresignada, a contribuinte interpôs Agravo, às fls. 437/444, contra parte do Despacho nº 395/2004, o qual deu seguimento parcial ao seu Recurso Especial, não tendo obtido êxito em sua empreitada, quanto a exigência da diferença de alíquotas do PIS, consoante se infere da manifestação de fls. 449/450, da lavra do ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim, ratificada pelo Presidente da CSRF mediante Despacho CSRF nº 087/2007, às fls. 451/452.

É o Relatório.

Voto

Relator

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA,

DO RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara do 2º Conselho a contrariedade à lei suscitada, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Pretende a Fazenda Nacional a reforma do Acórdão recorrido, o qual deu provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, aduzindo para tanto que, ao excluir a multa de ofício e os juros moratórios, malferiu o disposto no artigo 161 do CTN, c/c artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, impondo seja reformado o *decisum* guerreado mantendo referidos consectários legais.

A fazer prevalecer seu entendimento, infere que a multa de ofício e os juros de mora foram aplicados em decorrência de lançamento de diferenças das alíquotas do PIS, inseridas na Lei Complementar nº 07/70 e, bem assim, nos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, declarados inconstitucionais, tendo a contribuinte tempo suficiente (42 meses) para recolher aludida diferença a partir da publicação da Resolução nº 49 do Senado Federal (10/10/1995) e a lavratura do presente Auto de Infração (29/04/1999).

Neste sentido, argumenta que não tendo a contribuinte procedido da forma acima alinhavada incorreu em mora, sendo totalmente procedente o lançamento em comento com a conseqüente imposição da multa de ofício e juros de mora.

Em que pesem os argumentos da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o Acórdão recorrido apresenta-se incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

Conforme já amplamente debatido e decidido por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais em outros processos, não se pode cogitar na exigência de diferenças de alíquotas contempladas na Lei Complementar nº 07/70 e nos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449.

Com efeito, observa-se que a contribuinte agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e dos pagamentos realizados, sendo defeso à autoridade fiscal penalizá-la por seguir os preceitos legais que contemplavam a matéria, sob pena de afronta aos princípios da segurança jurídica e da irretroatividade da lei.

Aliás, a orientação da própria Receita Federal oferece proteção ao pleito da contribuinte, impedindo a exigência das diferenças de contribuições em epígrafe, na hipótese de recolhimento total do tributo devido com base nos malsinados Decretos-Lei, consoante se infere do Parecer MF/SRF/COSIT/DIPAC Nº 156, de 7 de maio de 1996, item “e”, nos seguintes termos:

“[...]”

e) Em situação de cobrança (CAD) tendo o contribuinte efetuado o recolhimento com base no DL 2.445 e 2.449/88 (alíquota de 0,65% e com Receitas Financeiras) e tal valor seja menor que o apurado com base na LC nº 7/70, deve-se cobrar a diferença? Considerando que a resposta seja negativa, e no caso de não ter pago sobre as receitas financeiras, deverá ser cobrado das mesmas?

Resp.: Não, visto que o contribuinte efetuou o pagamento na forma determinada pela legislação aplicável à época.

No caso de falta ou insuficiência de recolhimento de acordo com a legislação vigente à época, apurada após a Resolução SF nº 49/95, deverá ser efetuado lançamento de ofício com base na Lei Complementar nº 7/70 e alterações posteriores. [...]”

A propósito da matéria, o eminente Conselheiro Antonio Carlos Atulim, se manifestou com muita propriedade nos autos do processo administrativo fiscal nº

10305.001970/96-77, Recurso nº 123.747, conforme se extrai do excerto de seu voto abaixo transcrito, o qual peço vênia para adotar como razões de decidir, *in verbis*:

"[...]

Resta analisar a questão da cobrança da diferença da contribuição que seria devida com base na LC nº 7/70 com a suspensão da eficácia da legislação declarada inconstitucional.

A orientação administrativa quanto a esta questão consta do Parecer MF/SRF/Cosit/Dipac nº 156, de 7 de maio de 1996, item "e", verbis:

[...]

Portanto, à luz desta orientação, somente é cabível a exigência das diferenças daqueles contribuintes que não efetuaram ou que efetuaram pagamento a menor em relação ao que seria devido com base nos decretos-leis declarados inconstitucionais.

A análise da imputação de pagamentos efetuada pela Fiscalização revela que não foi verificado se os pagamentos efetuados pela contribuinte eram suficientes em relação ao que seria devido com base nos referidos decretos-leis. A Fiscalização simplesmente calculou o que era devido com base na LC nº 7/70 (sem levar em conta a questão da semestralidade) e imputou o que a contribuinte havia pago com base na legislação inconstitucional.

Considerando que o lançamento foi efetuado em desacordo com a orientação administrativa consubstanciada no mencionado parecer e que os cálculos não levaram em conta a questão da semestralidade da base de cálculo, voto no sentido de dar provimento ao recurso e, conseqüentemente, reformar a decisão recorrida para julgar improcedente a exigência estampada no auto de infração. [...]"

Na hipótese dos autos, a matéria submetida à análise deste Colegiado é a cobrança de multa e juros de mora, decorrentes da exigência de diferença de alíquotas do PIS já relatada alhures, eis que a contribuinte não logrou comprovar a divergência entre decisões dos Conselhos de Contribuintes em relação ao principal (lançamento diferença de alíquotas).

Assim, em que pese entender indevida a cobrança de diferença de alíquotas contempladas na Lei Complementar nº 07/70 e nos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, como manifestado em outros processos da mesma natureza, não podemos adentrar nesse mérito, uma vez não ser objeto do presente julgamento, por ausência de requisito de admissibilidade do recurso especial da contribuinte que tratava dessa matéria.

Entrementes, se defendemos ser improcedente o lançamento de diferenças de alíquotas do PIS em referência (principal), com muito mais razão não deve prosperar a exigência de seus consectários legais, multa de ofício e juros de mora, caindo por terra a sua cobrança, na forma decidida no *decisum* atacado.

Dessa forma, escoreito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, tendo em vista que a recorrente não logrou infirmar os elementos que serviram de base ao decisório atacado.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA PROCURADORIA**, pelas razões de fato e de direito acima expendidas.

DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e comprovada a divergência suscitada, em relação ao prazo decadencial, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a contribuinte a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram outras decisões das demais Câmaras dos Conselhos de Contribuintes a respeito da mesma matéria.

A corroborar seu pleito, infere que os entendimentos consubstanciados nos Acórdãos adotados como paradigmas oferecem proteção ao requerimento da contribuinte, uma vez que admitiram o prazo decadencial de 05 (cinco) anos inculcado no artigo 150, § 4º, do CTN, ao contrário do que restou decidido no Acórdão recorrido, o qual aplicou o prazo decadencial do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, malferindo o disposto no artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal.

Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, conclui-se que a pretensão da contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a propósito do tema, encontrando guarida na farta e mansa jurisprudência administrativa e judicial, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

"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;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"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 a 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."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.” (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime)

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários** são matérias reservadas à Lei Complementar:

“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;”

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia material, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de nada serviriam as

normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

“ As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)

[...]

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

[...]” (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos)

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, aliás, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

*"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45
DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA
CONSTITUIÇÃO.*

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02 do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude, dolo ou simulação comprovadas) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45 da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

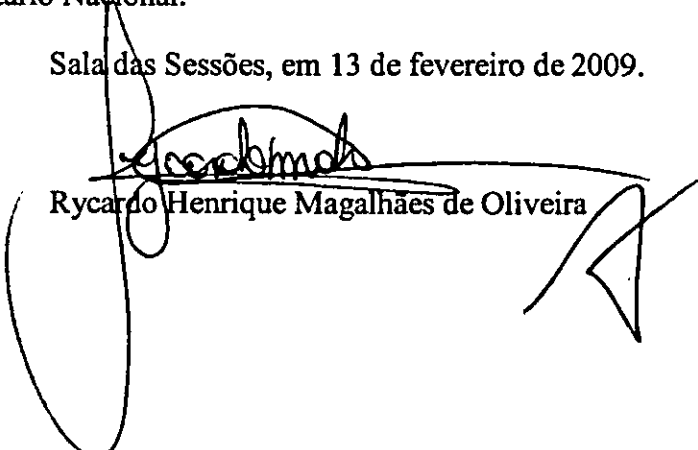
Não bastasse isso, é de bom alvitre esclarecer que o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de julgamento realizada no dia 15/12/2008, por maioria de votos (21 x 13), firmou o entendimento de que o prazo decadencial a ser aplicado para as contribuições previdenciárias é o insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, independentemente de ter havido ou não pagamento parcial do tributo devido.

Dessa forma, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária, *in casu*, sobretudo por ter havido antecipação do pagamento, fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação desse instituto, entendimento não compartilhado por este Conselheiro.

Na esteira desse raciocínio, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 29/04/1999, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da autuação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 02/1991 a 03/1994, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

Diante das razões de fato e de direito encimadas, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO, acolhendo a decadência de 05 (cinco) anos nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2009.


Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira