



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA TURMA

Processo nº	11080.000178/98-10
Recurso nº	202-107.526 Especial do Procurador
Matéria	PASEP
Acórdão nº	02-03.140
Sessão de	06 de maio de 2008
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BANCO REGIONAL DE DESENVOLVIMENTO DO EXTREMO SUL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

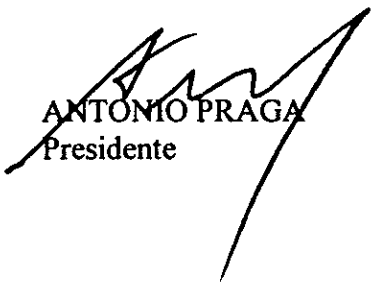
Exercício: 1988, 1998

PASEP/FATURAMENTO. DECADÊNCIA. PRAZO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário concernente ao PASEP é de 05 (cinco) anos, contado a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, conforme jurisprudência dos Tribunais Superiores, bem como desse Egrégio Colegiado.

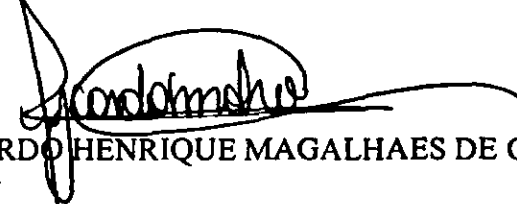
Recurso especial negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Elias Sampaio Freire e Júlio César Vieira Gomes que deram provimento ao recurso. Ausentes momentaneamente os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques e Henrique Pinheiro Torres, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
Presidente




RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA
Relator

FORMALIZADO EM:

21 JAN 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros JOSEFA MARIA COELHO MARQUES, GILENO GURJÃO BARRETO, ANTONIO CARLOS ATULIM, MARIA TERESA MARTÍNEZ LOPEZ, GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO, DALTON CÉSAR CORDEIRO DE MIRANDA, HENRIQUE PINHEIRO TORRES, LEONARDO SIADÉ MANZAN, JÚLIO CÉSAR VIEIRA GOMES, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR (Substituto convocado), ELIAS SAMPAIO FREIRE e VALMIR SANDRI (Substituto convocado).



Relatório

BANCO REGIONAL DE DESENVOLVIMENTO DO EXTREMO SUL, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, teve contra si lavrado Auto de Infração, em 06/01/1997, exigindo-lhe crédito tributário concernente a Contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, em relação ao período de 07/1988 a 06/1995, conforme peça inaugural do feito, às fls. 03/06, e demais documentos que instruem o processo.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário ao Segundo Conselho de Contribuintes contra Decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, DRJ/SERCO/PAE nº 14/1004/97, às fls. 888/924, que julgou procedente em parte o lançamento fiscal em referência, a Egrégia 2ª Câmara, em 16/04/2002, por maioria de votos, achou por bem DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão nº 202-13.722, sintetizados na seguinte ementa:

"NORMAS PROCESSUAIS - IMPARCIALIDADE DO JULGADOR - A recomendação da autoridade julgadora para a retificação da exigência inicial no uso de faculdade processual é legítima e não configura perda de isenção.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - A falta de indicação, no auto de infração, de dispositivo infringido não acarreta a nulidade deste, quando, desde a fase impugnatória, o contribuinte demonstra, pelo teor da reclamação, que o direito da ampla defesa lhe foi assegurado.

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA - Não é nula a decisão que nega a realização de perícia contábil fundamentada na inexistência de início de prova que a justificasse e a inobservância dos requisitos legais para o seu deferimento.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - A ineficácia ex tunc da legislação declarada inconstitucional não se equipara à revogação dessa legislação e implica na inexistência da norma desde a sua origem, revertendo-se os efeitos produzidos ao longo do período em que foi eficaz amparada pela premissa da constitucionalidade da ordem vigente, aplicando integralmente a lei anterior, sem falar em reprecinação.

INCONSTITUCIONALIDADE - Legalidade de atos baixados pelo poder legislativo constitui matéria estranha à competência da esfera administrativa.

PASEP/FATURAMENTO - DECADÊNCIA - O artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/83 não define prazo decadencial, apenas estatui a guarda de documentos. Havendo antecipação de pagamento, mesmo que a destempo, caracteriza a modalidade de lançamento por homologação. Na hipótese, opera a regra excepcional do artigo 150 do Código

Tributário Nacional, em que está previsto o prazo de 05 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

BASE DE CÁLCULO - Para as empresas referidas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91, é a receita operacional, excluídas aquelas que não importam em novo ingresso de recursos (recuperações de encargos e despesas), admitindo-se ainda a dedução de despesas e encargos das operações passivas vinculadas às operações ativas seqüenciadas que constituem um todo harmonioso sob a tutela de normas de captação e aplicação específicas (Vg. operações de repasse e refinanciamento), nas quais a receita do intermediário financeiro é efetivamente a diferença entre os resultados obtidos nas operações ativas e os encargos com obrigações de operações passivas correspondentes.

VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA - Integra a receita operacional, podendo ser abatida pela variação monetária passiva correspondente tão-somente no âmbito daquelas operações integradas e seqüentes.

DEFASAGEM SEMESTRAL - A norma do art. 14 do Decreto n.º 71.618/72 determina a incidência da contribuição sobre o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador, disposição que, no caso das entidades referidas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91, vigeu até a data da edição da Medida Provisória n.º 1.353, de 12 de março de 1996.

MULTA DE OFÍCIO - Não reconhecida a condição de autarquia do contribuinte pelo STF, não há que se falar em impossibilidade jurídica da cobrança de multa entre pessoas de direito público. IMUNIDADE - A de que trata o art. 150 da Carta Magna (imunidade recíproca) não é extensiva às instituições financeiras públicas não federais, já que subordinadas às disposições relativas às instituições financeiras privadas (Lei n.º 4.595/64, art. 24), detendo, assim, patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, o que as excluem da vedação estabelecida no inciso VI, "a", do art. 150 da CF/88, por força do disposto no § 3º deste mesmo dispositivo. TRD - A sua utilização como juros de mora, após a entrada em vigor da Lei n.º 8.218, de 29.08.91, encontra suporte no § 1º do art. 161 do CTN. Recurso provido em parte."

Irresignada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, às fls. 1.115/1.127, com arrimo no artigo 32, inciso I, do então Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 55/1998, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Insurge-se contra o Acórdão atacado, por entender que, ao deixar de aplicar o disposto no artigo 3º do Decreto-Lei n.º 2.052/1983, c/c artigo 45, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, a 2ª Câmara do 2º CC adentrou à questões de inconstitucionalidade, as quais não são de sua competência, conforme se extrai do artigo 22A, do RICC, restando assim comprovada a contrariedade à lei.

Contrapõe-se ao *decisum* guerreado, aduzindo ter contrariado os preceitos contidos no artigo 146, inciso III, 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.

Por sua vez, assevera que o artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, permitiu expressamente à lei ordinária regulamentar de forma específica, o prazo decadencial em comento.

Nesse sentido, sustenta que o artigo 45, da Lei nº 8.212/91, encontra-se em perfeita consonância com o disposto no artigo 146, inciso III, da CF, c/c artigo 150, § 4º, do CTN, por tratar-se de lei ordinária específica para as contribuições previdenciárias. Traz à colação jurisprudência administrativa e judicial e doutrina corroborando seu entendimento.

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 2ª Câmara do 2º Conselho, entendeu por bem admitir o Recurso Especial do Procurador, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão contrariou a legislação tributária, conforme Despacho nº 202.0.102, às fls. 1.128/1.130.

Instada a se manifestar a propósito do Recurso Especial do Procurador, a contribuinte ofereceu suas contra-razões, às fls. 1.137/1.145, corroborando as razões de decidir do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção, trazendo à colação jurisprudência administrativa ratificando seu entendimento, sobretudo quando a matéria já se encontra pacificada na CSRF.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Relator

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

Conforme se depreende da análise do Recurso Especial, pretende a Procuradoria a reforma do Acórdão recorrido, alegando, em síntese, que as razões de decidir ali esposadas contrariaram a legislação que regulamenta a matéria (decadência), mais precisamente os preceitos contidos no artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983, c/c artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, os quais encontram-se em perfeita consonância com os ditames inscritos no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, c/c artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, mormente tratando-se de legislação específica para as contribuições previdenciárias.

Consoante se positiva das alegações recursais, o nobre representante da Fazenda Nacional, inobstante lançar assertivas a propósito do artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.052/1983, fundamenta sua pretensão basicamente no artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, razão pela qual examinaremos a matéria posta nos autos levando-se em consideração a dissonância entre referido dispositivo legal e os preceitos contidos no Código Tributário Nacional, notadamente artigos 150, § 4º, e 173, mesmo porque a conclusão do voto se presta, igualmente, a rechaçar o pleito da recorrente com base na norma legal do aludido Decreto-Lei, como segue.

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.

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 formal, 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 comprovada) 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.

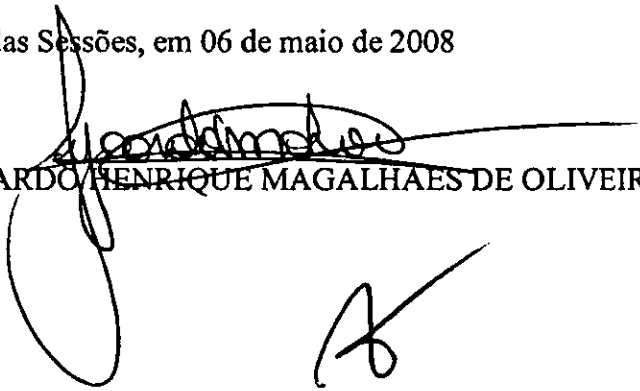
Não bastasse isso, os Ministros do STF, Celso de Mello, Marco Aurélio, Carlos Brito e Eros Grau, já vêm decidindo monocraticamente afastando a aplicação do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, para as contribuições previdenciárias, o que, nos termos do artigo 557, do CPC, implica dizer que tal entendimento encontra-se pacificado naquele Excelso Pretório.

Dessa forma, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.

Assim, correito o Acórdão recorrido devendo, nesse sentido, ser mantido o provimento parcial ao recurso voluntário da contribuinte, na forma decidida pela 2ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, uma vez 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 esposadas.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2008


RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA