

PGFN/CAT N. 1.617/08.

SÚMULA VINCULANTE N. 8. ALCANCE.
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FORMA
DE CONTAGEM DE PRAZOS. FIXAÇÃO DO
TERMO A QUO DE PRAZOS DE DECADÊNCIA E
DE PRESCRIÇÃO. ART. 150, § 4, DO CTN. ART.
173,1, DO CTN. INCONSTITUCIONALIDADE DOS
ARTS. 45 E 46 DA LEI N. 8.212, DE 24 DE JULHO
DE 1991 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO
DECRETO-LEI N. 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991
E PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-
LEI N. 1.569, DE 8 DE AGOSTO DE 1977.

1. A Súmula Vinculante n. 8 do Supremo Tribunal Federal decretou a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei n. 1.569, de 8 de agosto de 1977. Especificamente, veda-se a utilização das referidas normas de regência, em âmbito de prescrição e de decadência, em matéria tributária, bem entendido, nos termos que seguem, com ênfases minhas:

“SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI N 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO”.

2. O comando da súmula vinculante exige imediata adequação e cumprimento, por parte da Administração, nos termos do art. 103-A, da Constituição Federal, redação dada pela Emenda Constitucional n. 45, de 8 de dezembro de 2004, que dispõe que:

“O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publi-

cação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

3. A engenharia institucional da súmula vinculante é explicitada pela Lei n. 11.417, de 19 de dezembro de 2006. Esta, no que se refere ao cumprimento do verbete sumulado, determina que da decisão judicial ou do ato administrativo que contrariar enunciado da aludida súmula, negar-lhe vigência ou aplicá-lo indevidamente caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo dos recursos ou outros meios admissíveis de impugnação (art. 7º).

4. O papel do Poder Executivo no implemento da dicção constitucional das súmulas vinculantes realiza-se na rápida adesão ao comando, sem mais delongas ou multiplicação de instâncias procedimentais que obstaculizem o decidido pelo Supremo Tribunal Federal. É que, “(•••) *tem-se a clara convicção de que a Administração Pública contribui, decisivamente, para o incremento das demandas judiciais de caráter homogêneo. Daí situar-se na seara da Administração Pública o grande desafio na implementação da súmula vinculante em toda a sua amplitude*”?

5. O objetivo da súmula vinculante consiste na redução da crise do Supremo Tribunal Federal e das instâncias ordinárias,^{1 2} o que exige adoção do comando em tempo social e politicamente adequado,³ também para o destinatário primário do comando, viz., a Administração, no caso que se analisa. É da essência da súmula vinculante a concepção de um *fast track*, de metodologia expedita para soluções de crises institucionais e normativas. É técnica para resolução de impasse. Pretende-se consolidar tipologia normativa e institucional, por meio da qual a Nação alcance personalidade quando se completa ou se integra no Estado,⁴ cujo vetor de decisão deve expressar coerência e convergência.

6. De tal modo, no caso presente, qualquer resposta da Administração, no sentido de esvaziar o conteúdo do sumulado de modo vinculante, suscita,

1. Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, *Curso de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2008, p. 970.

2. Cf. Gilmar Ferreira Mendes, cit., loc.cit.

3. Conferir, também, a reflexão de José Afonso da Silva a propósito das semelhanças entre a súmula vinculante e a doutrina dos arestos e assentamentos. José Afonso da Silva, *A Faculdade e meu Itinerário Constitucional*, São Paulo: Malheiros, 2007, p. 74.

4. Cf. Miguel Reale, *Teoria do Direito e do Estado*, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 163.

de plano, repúdio institucional, com as conseqüências imediatas, de responsabilidade, e de responsabilização. Movimentação contrária à súmula, em princípio, e em tese, qualifica litigância de má-fé. Isto é, construções jurídicas temerárias e ilações cavilosas que atentem contra o sumulado justificam a reclamação imediata, insista-se, com as conseqüências inerentes.

7. E há custos que movimentações temerárias suscitam; é que, na lição mais contemporânea, *só se protegem direitos se há um protetor pago pelo contribuinte*,⁵ ainda aqui, é norte e mote da ação administrativa um referencial de escolha racional.⁶ A Administração deve aplicar a súmula vinculante à luz dos parâmetros que determinaram a confecção do modelo. A súmula vinculante exige rápido implemento; não se presta para potencializar a litigância. É por isso que foi criada. E se assim for realizada perde sua razão de ser.

8. Em tema de prescrição e decadência de contribuições previdenciárias, refiro-me, especialmente, a miríade de construções normativas preñhes de retórica falaciosa que apontem para mitigação do conteúdo do ordenado pelo Supremo Tribunal Federal. *Sic et simpliciter*, não se pode aplicar, objetivamente, as regras apontadas como inconstitucionais, bem como regras que apontem para solução mais onerosa, em desfavor do beneficiário da súmula vinculante.

9. Embora a premissa, bem entendido, não afaste de plano possibilidades interpretativas de aspectos não ventilados pela *rationale* da súmula. É que "(...) a interpretação jurídica é destinada a uma função normativa pela própria natureza do seu objeto e do seu problema (...);⁷ no caso presente, tem-se o objeto, e a interpretação corre o risco de alargar o problema.

10. Assim, não se autoriza que o afastamento das normas plasmadas pela inconstitucionalidade possa redundar em exegese alternativa, que amplie contrariamente o alcance fático do decidido. Não se permite que eventual construção aponte para decisão que agrave a condição de quem quer que se beneficie com a declaração de inconstitucionalidade, em nicho de súmula vinculante.

11. A súmula vinculante é proposta institucional de mitigação de litigância; não é alavanca de multiplicação recursal. Repele, pela própria natureza, instâncias argumentativas que se afastem da unidade da Constituição, de sua

5. Cf. Stephen Holmes e Cass R. Sunstein, *the Cost of Rights - Why Liberty Depends on Taxes*, New York: W. W. Norton, 1999, p. 54

6. Cf. Vasco Rodrigues, *Análise Econômica do Direito*, Coimbra: Almedina, 2007, p. 12.

7. Emilio Betti, *Interpretação da Lei e dos Atos Jurídicos*, São Paulo: Martins Fontes, 2007, p.12. Tradução de Karina Jannini.

concordância prática, da correção funcional, da eficácia integradora, da força normativa (*filie Normative Kraft der Verfassung*), da máxima efetividade.⁸

12. De modo mais objetivo: o modelo institucional que a súmula vinculante persegue resiste peremptoriamente a conteúdos discursivos que focalizem soluções que se afastem do decidido. Repudia-se, assim, invocação de lacuna normativa que aponte (ainda que transitoriamente) para questões de sofisticação analítica, e de pobreza pragmática e funcional. Cumpre-se a súmula vinculante, na concretização da denominada vontade da Constituição (*Willezur Verfassung*)-, expressão que remonta a Konrad Hesse⁹ e à teoria constitucional alemã.

13. Exemplifico com a invocação de supostos e imaginários e temerários direitos pré-constitucionais que apontem para uso de regras de fixação de prazos muito maiores do que os apontados pelo Supremo Tribunal Federal. Ter-se-ia o desprezo, em desfavor de defesa que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional possa eventualmente contar. Não bastasse, multiplicar-se-ia a litigância, realizando-se perversa e inversamente o que se pretende com a edição de súmula vinculante. No entanto, deve ser feita reserva de sentido para circunstâncias inusitadas.

14. Exemplifico com a compreensão do § 11, do art. 32, da Lei n. 8.212, de 1991, que dispõe que *os documentos compro batórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo [contribuições previdenciárias] devem ficar arquivados na empresa durante 10 (dez) anos, à disposição da fiscalização*. Com efeito, a regra permanece robusta. Nada obstante tratar de prescrição, não se lhe aplica o conteúdo da súmula em apreço. O modelo brasileiro repele a inconstitucionalidade por analogia.

15. De igual modo, em relação a problemas que emergem do caso presente, a Súmula Vinculante n. 8 repele o uso de teses que encampem valor uma vez esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, e faz-se referência especial à chamada tese dos 5 mais 5, inclusive no que se refere à contribuição devida a terceiros. Conseqüentemente, a Súmula Vinculante n. 8 afasta peremptoriamente dois entendimentos pretéritos da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência, plasmados nos pareceres CJ n. 2.291/2000 e CJ n. 2.521/2001.

8. Cf. Inocêncio Mártires Coelho, *Interpretação Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 96.

9. Cf. Konrad Hesse, *A Força Normativa da Constituição*, Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991, p. 21. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes.

16. Fincada, pois, a primeira conclusão: a Súmula Vinculante n. 8 não autoriza interpretação e aplicação que prejudiquem o que determinado pelo verbete. Veda-se interpretação que lhe reduza o alcance.

17. É no núcleo da decisão que motivou a Súmula Vinculante n. 8 que se encontram os limites de sua utilização fática. Embora, reconheça-se, a interpretação da súmula não decorra, necessariamente, da discussão que a determinou. Porém, a aplicação do verbete exige compreensão dos contornos do decidido, à luz de uma predicabilidade dos motivos determinantes que ensejaram a decisão.

18. Especialmente, remete-se ao decidido no Recurso Extraordinário n. 550.882-9-RS. Colhe-se do voto do Ministro Gilmar Mendes:

“Atualmente, as normas gerais de direito tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária - a Lei nº 5.172/1966 - e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual. De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura da lei complementar. Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre “Sistema Tributário Nacional” e o segundo sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”.

Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas. Dentre as chamadas “Normas Gerais de Direito Tributário”, o CTN tratou da prescrição e da decadência, dispondo sobre seus prazos, termos iniciais de fluência e sobre as causas de interrupção, no caso da prescrição.

Assim, quando sobreveio a exigência na Constituição de 1967 do uso deste instrumento legal para regular as normas gerais em matéria tributária, o CTN foi assim recepcionado, tendo recebido a denominação de código e status de lei complementar pelo Ato Complementar n. 061/67.

Igualmente, não há dúvida de que o CTN foi recepcionado com o mesmo status legislativo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário.

(.;•)

Com efeito, retirar do âmbito da lei complementar a definição dos prazos e a possibilidade de definir as hipóteses de suspensão e interrupção da prescrição e da decadência é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Ora, o núcleo das normas sobre extinção temporal do crédito tributário reside precisamente nos prazos para o exercício do direito e nos fatores que possam interferir na sua fluência.

(...)

A Constituição não definiu normas gerais de Direito Tributário, porém adotou expressão utilizada no próprio Código Tributário Nacional, lei em vigor quando da sua edição. Nesse contexto, é razoável presumir que o constituinte acolheu a disciplina do CTN, inclusive referindo-se expressamente à prescrição e à decadência.)”

19. E ainda, continuo com reprodução do mesmo excerto:

“Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN”.

20. Determina-se que prazos de decadência e de prescrição em âmbito de contribuições previdenciárias sejam fixados à luz do Código Tributário Nacional, em desfavor da legislação fulminada. Dispõe-se também que é imprestável a fixação de contornos e regimes de prescrição, do modo como pretensamente implementado por legislação extravagante, também derruída. Identifica-se, então, a segunda conclusão: a inconstitucionalidade dos dispositivos questionados remete o intérprete para o regime de prescrição e decadência previsto no Código Tributário Nacional.

21. No caso presente, especialmente, a questão é de contagem de prazos de decadência e de prescrição. Porém, a partir de quando? E ainda, fixado a partir de quando, persiste outro aporia, como se fará a contagem do prazo? *Quis, quid, ubi, quibus auxiliis, cur, quomodo, quando?* Isto é, *quem, o quê, onde, por que meios, por quê, de que maneira, quando?*

TL. É que a imediata aplicação do julgado, no entanto, suscita problemas de feição política e de índole instrumental que transcendem ao contexto

originário que marcou a distinção. Simplesmente, não há como se outorgar eficácia *ex tunc* para todo o conteúdo decidido.

23. Cuida-se, então, da técnica da modulação de efeitos da decisão, que entre nós já triunfava no RE 197.917, quando se discutiu a fixação do número de vereadores, em algumas câmaras municipais. A chamada questão dos vereadores é o *leading case* que matiza a questão. Naquela ocasião outorgaram-se efeitos *ex-nunc* à decisão de inconstitucionalidade.

24. Deduz-se da leitura da ementa do aludido caso que o princípio da segurança jurídica qualificava “(...) *situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos ex tunc, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente*”. Verificou-se que havia necessidade “*de prevenção do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos pro futuro à declaração de inconstitucionalidade*”.

25. Situação semelhante é característica do caso sob análise. Assim, colhe-se no voto do Ministro Gilmar Mendes determinação para modulação de efeitos da referida decisão, da forma como segue:

“Na espécie, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991 pode acarretar grande insegurança jurídica quanto aos valores pagos fora dos prazos quinquenais previstos no CTN e que não foram contestados administrativa ou judicialmente.

Diante desses pressupostos, pondero a esta Corte a conveniência de modular os efeitos da mencionada declaração de constitucionalidade, de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão deste julgamento.

Nesse sentido, o Fisco resta impedido de exigir fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN as contribuições da Seguridade Social.

No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativa, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se pleiteada a repetição ou compensação de indébito, judicial ou administrativamente, antes da conclusão do julgamento, em 11.6.2008. Em outras palavras, créditos pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal. Por outro lado, créditos pagos antes de 11.6.2008 só podem ser restituídos, compensados ou de qualquer forma aproveitados, caso o contribuinte

tenha assim pleiteado até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela via administrativa.

Ou seja, consideram-se insuscetíveis de restituição os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

Ante o exposto, voto pelo desprovemento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º do DL n. 1.569/1977 e dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, com modulação para atribuir eficácia ex nunc apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

É como voto.”

26. Identifica-se, de tal maneira, a terceira conclusão: a decisão que remete o intérprete ao Código Tributário Nacional é modulada de modo que eventual restituição beneficente, tão-somente, créditos demandados até 11 de junho de 2008. *Nec plus ultra*.

II. Persistem, porém, outros problemas. É que em face desse novo conjunto fático e normativo há situações que emergem, especialmente para a Administração Tributária Federal, no sentido de se explicitar, exatamente, e de modo prático, o termo *a quo* relativo à contagem dos prazos prescricionais e de caducidade, em âmbito das exações que a espécie cuida.

28. As contribuições previdenciárias de que dispõe a Lei n. 8.212, de 1991, são espécies do gênero tributo. Isto é, segue o critério de classificação dos tributos [que] está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência. E é tributo vinculado, no sentido clássico da expressão, isto é, é relevante para sua compreensão a exata percepção e dimensão do destino dos valores cobrados. Contribuições previdenciárias são lançadas por homologação, “(...) que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévia exame da autoridade administrativa”.¹¹

29. É com base em excerto doutrinário de grande densidade que são fixadas as premissas das reflexões vindouras. Para Leandro Paulsen, em monografia sobre as contribuições de custeio para a seguridade social:

10. Cf. Geraldo Acaliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 130.

11. Ricardo Lobo Torres, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 283.

“A decadência refere-se sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito. Efetivamente, o lançamento de ofício tem importante papel supletivo quando o contribuinte, obrigado à apuração do fato gerador e pagamento do tributo sujeito a lançamento por homologação, não o faz ou paga valor inferior ao devido. No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição de crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, § 4º, do CTN; 2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para lançamento de ofício é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN”

30. Como se observa, o magistrado do Rio Grande do Sul levou em conta tão-somente, o pagamento. Isto é, disciplina a situação, a partir da existência (ou não) do pagamento. Todavia, na continuidade das reflexões, Leandro Paulsen alcançou o problema dos prazos de caducidade, à luz da documentação enviada (ou não) pelo contribuinte:

“ Cabe considerar que a formalização do crédito tributário pode dar-se através de lançamento pela autoridade ou por declaração do contribuinte. Prestada declaração pelo contribuinte no sentido de ser devido determinado tributo, não mais se opera a decadência relativamente ao que foi confessado, pois desnecessário o lançamento de tal valor. Assim, apresentada DCTF ou GFIP, ou mesmo confessado débito para fins de parcelamento, os valores reconhecidos como devidos são inscritos em dívida ativa com suporte na própria declaração do contribuinte.

(...)

Reconhecido débito pelo contribuinte, pois o prazo decadencial só terá efeito quanto a eventual lançamento de diferenças devidas, mas não declaradas/ confessadas. Havendo tais diferenças, terá o Fisco que as lançar no prazo decadencial, sob pena de não mais poder fazê-lo.

12. Leandro Paulsen, *Contribuições - Custeio da Seguridade Social*, Porco Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 58.

O prazo prescricional para a cobrança de quaisquer contribuições de seguridade social, por sua vez, segue o art. 174 do CTN. É de cinco anos contados da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, de quando o lançamento não mais está sujeito à modificação no âmbito do processo administrativo.

Assim, o decurso in albis do prazo para impugnar o auto de infração (AI) ou a notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD) ou do prazo para recorrer da decisão ou, ainda, a data da intimação da decisão final não mais sujeita a recurso é que constitui o marco para o início da contagem do prazo prescricional.

(...)

No caso de reconhecimento da dívida mediante declaração do contribuinte em cumprimento às obrigações acessórias ou para fins de parcelamento, entende-se que o crédito no valor declarado já se encontra definitivamente formalizado, de modo que se inicia, de pronto, o prazo quinquenal para o Fisco proceder à respectiva cobrança, mediante inscrição em dívida e ajuizamento de execução fiscal.

(...)

A questão da decadência e da prescrição, pois, não apresenta particularidade em matéria de contribuições de seguridade social, aplicando-se o CTN, sempre tendo em consideração que as declarações/confissões são consideradas formalizadoras dos créditos nelas reconhecidos”¹⁵

31. Assim, com base em magistério de Leandro Paulsen, conclui-se que:

a) no caso do pagamento parcial da obrigação, independentemente de encaminhamento de documentação de confissão (DCTF, GFIP ou pedido de parcelamento), o prazo de decadência para o lançamento de ofício da diferença não paga é contado com base no § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional;

b) no caso de não pagamento, nas hipóteses acima elencadas (com ou sem o encaminhamento de documentação de confissão), o prazo é contado com base no inciso I, do art. 173, do CTN;¹³

13. Leandro Paulsen, op.cit., pp. 57-60.

c) de qualquer sorte, nos casos em que a declaração foi prestada ou houve parcelamento, não haveria a necessidade de lançar o valor já declarado, mas sim apenas a diferença, o que se tem chamado de lançamento suplementar.

32. Do ponto de vista de certo realismo jurídico, temperado por exercício de prognose pretoriana, deve-se lembrar, ao que consta, que os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda vinham decidindo pela aplicabilidade da regra do § 4º do art. 150 do CTN no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Excluam-se do entendimento, entre outros, circunstâncias indicativas de fraude. Fraude e conluio suscitam a aplicação da regra do art. 173 do CTN.

33. Por exemplo, a Segunda Câmara dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, no Recurso n. 122924, em 16 de junho de 2004, decidiu que *Y..J por força do princípio da moralidade administrativa, em sendo a decadência hipótese de extinção da obrigação tributária principal, seu reconhecimento no processo deve ser feito de ofício, independentemente do pedido do interessado (...) Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática do lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o termo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (...)*”.

34. Na Terceira Turma do Conselho Superior de Recursos Fiscais no recurso de divergência n. 303-120011, em 22 de fevereiro de 2005, ementou-se que *“(...) sendo o IPI, no caso vinculado à importação, espécie de tributo cujo lançamento encontra-se delineado nas determinações do art. 150, parágrafo único, do CTN - Lançamento por homologação, é de cinco (5) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador - data do desembarço aduaneiro da mercadoria importada - o prazo deferido à Fazenda Nacional para constituir o crédito tributário que entende devido (...)*”.

35. A Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no recurso n. 146.670, em 25 de maio de 2006, ementou que *“se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...) **

36. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de

lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

37. Em âmbito de Superior Tribunal de Justiça percebe-se que a questão recebe tratamento distinto. Pode-se identificar sutil diferença de tratamento pretoriano. Em linhas gerais, tem-se a impressão de que se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN na hipótese de pagamento antecipado.

38. É recorrente a fixação do *dies a quo* do prazo de decadência na data da ocorrência do fato gerador quando da antecipação do pagamento sem prévio exame da autoridade fiscal. Isto é, ainda que o recolhimento seja parcial, as diferenças são exigíveis, a partir do fato gerador da obrigação. Mas, e quando não se tem o pagamento antecipado? No Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 936.380/SC, relatado pelo Ministro Castro Meira, matéria julgada em 19 de fevereiro de 2008, ementou-se, como segue:

“ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXAÇÃO SUJEITA A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CTN HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SÚMULA 7/ STJ. 1. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no artigo 149, V do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, I, do CTN. Precedentes”.

39. E ainda, no recurso especial 757.922/SC, relatado pelo Ministro Teori Albino Zavascki, questão julgada em 11 de setembro de 2007, definiu-se;

“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, HI, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, D; (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART.

150, § 4º). PRECEDENTES DA Iª SEÇÃO. 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” (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp n. 616.348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173,1, do CTN, segundo o qual “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. 3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação - que, segundo o art. 150 do CTN, “ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” e “opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa” - , há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais. 4. No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN. 5. Recurso especial a que se nega provimento”.

40. Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do *dies a quo* dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

41. Atente-se para o fato de possível coexistência entre os prazos constantes do art. 150, § 4º, e do art. 173, do CTN, em um mesmo lançamento de contribuições previdenciárias, conforme se depreende da leitura dos itens 11 *ad usque* 13 do recurso especial 761908/SC, acima já identificado e citado, assim ementados:

“77. In casu, a notificação de lançamento, lavrada em 31.10.2001 e com ciência em 05.11.2001, abrange duas situações: (1) diferenças decorrentes de créditos previdenciários recolhidos a menor (abril e novembro/1991, março a julho/1992; novembro e dezembro/1992; setembro a novembro/1993, janeiro/1994, março/1994 a janeiro/1998; e março e junho/1998); e (2) débitos decorrentes de integral inadimplemento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos (maio a novembro/1996; janeiro a julho/1997; setembro e dezembro/1997; e janeiro, março e dezembro/1998) e das contribuições destinadas ao SAT incidente sobre pagamentos de reclamações trabalhistas (maio/1993; abril/1994; e setembro a novembro/1995).

12. No primeiro caso, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, encontram-se fulminados pela decadência os créditos anteriores a novembro/1996. 13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173,1, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. 14. Recurso especial conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido”.

42. Persistem, ainda, alguns outros problemas ligados à prescrição. Especialmente, deve-se levar em conta a natureza e os desdobramentos fáticos da GFIP- Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, documento que guarda natureza análoga à DCTF- Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais. Tendo-se como adequada a premissa, isto é GFIP e DCTF têm natureza análoga, aponta-se para o decidido no Recurso Especial n. 707.356-PR, relatado pelo Ministro Herman Benjamin:

“Trata-se de Recurso Especial interposto com fulcro no art. 105º, III, “a, da Constituição da República contra acórdão assim ementado: AGRADO DE

INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. DÉBITO CONFESSADO EM DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO. DESNECESSIDADE. PRESCRIÇÃO. 1. Nos casos em que o contribuinte comunica a existência de obrigação tributária, o crédito fiscal é exigível a partir da data do vencimento, podendo ser inscrito em dívida ativa e cobrado em execução, independentemente de qualquer procedimento administrativo. 2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da entrega da declaração de rendimentos, em que expressamente confessados os débitos incluídos na execução fiscal, conta-se o prazo prescricional a partir dessa data. 3. Agravo de instrumento provido para, reconhecendo a prescrição, determinar a extinção do processo, condenando-se a União ao pagamento de honorários advocatícios em favor da executada. A recorrente alega violação dos artigos 173, I, e 174 do CTN. Sustenta, em síntese, que (fl. 125): Como o art. 174 do CTN diz que o prazo prescricional só se inicia após sua constituição definitiva, somente após o procedimento de homologação, ou seja, somente após cinco anos contados da entrega da declaração é que se iniciará o prazo prescricional. Contra-razões às fls.. 133-139. O Recurso Especial foi admitido pelo Tribunal de origem. É o relatório. Decido. É pacífico neste Tribunal o entendimento de que a apresentação, pelo contribuinte, da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN SRF395/2004, editada com base no art. 5º, do DL 2.124/84, e art. 16, da Lei 9.779/99), é modo de constituição do crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco. Subsiste, contudo, a divergência entre as duas Turmas que compõem a Primeira Seção quanto ao início do cômputo da prescrição quinquenal. Nesse sentido, é esclarecedor o julgado de relatoria da e. Ministra Eliana Calmon: “TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO - DCTF- PRESCRIÇÃO - TERMO INICIAL. 1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito através de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) e não pago no vencimento, considera-se desde logo constituído o crédito tributário, tomando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia. 2. Divergências nas Turmas que compõem a Primeira Seção no tocante ao termo a quo do prazo prescricional: a) Primeira Turma: a partir da entrega da DCTF; b) Segunda Turma: da data do vencimento da obrigação. 3. Hipótese dos autos que, por qualquer dos entendimentos está

prescrito o direito da Fazenda Nacional cobrar seu crédito. 4. Recurso especial provido.” (REsp 644.802/PR, ReL Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27.03.2007, DJ 13.04.2007, p. 363). O critério que informa as decisões da Segunda Turma é, sem dúvida, o postulado da *actio nata*, pelo qual não se poderia cogitar do direito de ação antes do vencimento da obrigação. Vale transcrever acórdão relatado pelo ilustre Ministro Castro Meira: “**TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E SUPOSTAMENTE PAGO A MENOR. PRESCRIÇÃO QUINQUÊNAL. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.** 1. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento integral da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tomando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte. 2. O termo inicial do lustrum prescricional em caso de tributo declarado e não pago, ou pago a menor do que o informado, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período. 3. Recurso especial provido.” (REsp 911.489/SP, ReL Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27.03.2007, DJ 10.04.2007, p. 212). Fica evidente da leitura da ementa acima transcrita a preocupação em afirmar que nenhum prazo prescricional corre entre a data da entrega da declaração e a data de vencimento do tributo. O raciocínio é irretocável para os casos em que a entrega da declaração deva dar antes do vencimento do tributo (como ocorre, em regra, na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF). Contudo, já não se afigura correto para as hipóteses em que o vencimento do tributo, por lei, antecede a entrega da declaração. Na verdade, não se pode cogitar do início da fluência do prazo prescricional antes da entrega da declaração simplesmente porque não há crédito tributário constituído. Como visto acima, é a declaração que constitui o crédito. Antes de sua entrega não há falar em prazo prescricional ainda que já vencido o prazo previsto em lei para pagamento. Como sabido, flui, ainda, o prazo decadencial (para a constituição do crédito).

to). Desse modo, entendo que há duas regras para a contagem do prazo prescricional: a) nas hipóteses em que a declaração é entregue antes do vencimento do prazo para pagamento, o lapso prescricional começa a fluir do dia seguinte ao vencimento da obrigação (postulado da *actio nata*); b) nos casos em que a entrega da declaração se dá após o vencimento da obrigação, a prescrição começa a correr do dia seguinte à entrega. Vale ressaltar, desde logo, que a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF refere-se sempre a débitos já vencidos, cabendo ao declarante informar não só os débitos, como também os pagamentos (que já deveriam ter sido efetuados quando da entrega da declaração). No presente caso, o Tribunal a quo consignou que a DCTF foi entregue em 28/04/1998 e que o ajuizamento da execução se deu apenas em 18/09/2003 (fl. 115). Desse modo, por qualquer dos critérios que se adote para definição do termo inicial de contagem do prazo (entrega da declaração ou vencimento do débito), o crédito tributário encontra-se prescrito. Diante do exposto, com fulcro no art. 557 do CPC, nego seguimento ao Recurso Especial. Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 17 de dezembro de 2007. MINISTRO HERMAN BENJAMIN Relator. Ênfases minhas.”

43. Com base nas conclusões do Ministro Herman Benjamin, explicitamente, ao que parece, a situação sugere duas hipóteses, com as indicações seguintes: nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente no dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da documentação. E à luz de circunstância ainda mais prática, deve-se levar em conta a natureza a *GPS-Guia da Previdência Social*, documento que espelha e confirma o efetivo recolhimento da contribuição aqui estudada.

44. Pode-se também questionar se a Súmula Vinculante n. 8 também alcança os parágrafos do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, fulminando-os de inconstitucionalidade. Interpretação literal da Súmula Vinculante n. 8 responde a questão com um monossílabo de aquiescência. No entanto, a questão é um pouco mais complexa do que a mera interpretação literal. Como se pretende demonstrar interpretação literal pura e simples do comando da súmula, ao que consta, e ao que parece, sugere que se dê os efeitos paralisantes da súmula em campos normativos que a decisão não alcançou.

45. *A fortiori*, isto é, com mais razão, argumenta-se que o caso que fora levado ao Supremo Tribunal Federal radica em decisão do Tribu-

nal Regional Federal da 4ª Região, prolatada nos autos do processo n. 2000.04.01.092228-3, quando se decidiu pela *inconstitucionalidade do caput do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, no sentido de que havia previsão de prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apurasse e constituísse seus créditos.*

46. Efetivamente, o que vincula é o verbete da súmula, e não a decisão à qual a súmula se reporta. A decisão é apenas indicativa de vetor hermenêutico. No entanto, ao que consta, apreendida de modo literal, tem-se que a súmula de que se cuida restringe direitos, encetando interpretação odiosa. É que, inexistente declaração de que a inconstitucionalidade alcance somente o *caput* do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, suscitará barreira intransponível para a obtenção de aposentadorias.

47. É que se veda doravante que o contribuinte individual recolha parcelas relativas a valores atingidos pela decadência; assim, ao que constaria em primeira e apressada leitura, não haveria mais norma que contemple tal possibilidade. Busca-se análise jurídica que propicie uma *química do direito*, locução difundida pela escola italiana.^{14 15} Com efeito, “*deve-se evitar supersticiosa observância de lei [no caso, de Súmula Vinculante] que, olhando só a letra dela, destrói a sua intenção*”⁵

48. Engata-se, então, ainda outra conclusão: interpretação literal da súmula vinculante aqui avaliada indicaria que *todo o conjunto do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991* teria sido declarado inconstitucional. Exegese mais arejada apontaria circunstância diversa. E é justamente esta segunda interpretação que deverá prevalecer, isto é, do ponto de vista de convergência textual, é inconstitucional o art. 45, no que se refere à matéria tratada na discussão que ensejou a súmula vinculante em apreço.

49. Lembrando que nem toda a Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida *somente* de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:

a) A Súmula Vinculante n. 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - efetivamente - o prazo de

14. Cf. Francesco Carrara, *Como Aplicar e Interpretar as Leis*, Belo Horizonte: Líder, 2003, p. 68. Tradução de Joaquim Campos de Miranda.

15. Pablo Jiménez Serrano, *Interpretação Jurídica*, São Paulo: Desafio Cultural, 2002, p. 34.

decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

g) Para fins de cômputo do prazo de prescrição, nas declarações entregues antes do vencimento do prazo para pagamento deve-se contar o prazo prescricional justamente a partir do dia seguinte ao dia do vencimento da obrigação; quando a entrega se faz após o vencimento do prazo para pagamento, o prazo prescricional é contado a partir do dia seguinte ao da entrega da declaração;

h) A súmula em apreço, em princípio, qualificaria interpretação literal: todo o art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, estaria alcançado pela inconstitucionalidade. Porém, por tratar-se de matéria do mais amplo alcance público, o intérprete deve buscar resposta conciliatória, que não menoscabe expectativas de alcance de benefícios; principalmente, e do ponto de vista mais analítico, deve-se observar que há excertos do art. 45 da Lei n. 8.212, de 1991, que não seriam substancialmente alcançados pela decisão do Supremo Tribunal Federal.

50. Há muitas outras questões pontuais que serão enfrentadas na medida em que surgirem e que serão respondidas por notas. O assunto suscita miríade de problemas novos, específicos, particulares. Alguns ainda não alcançados, refratários a qualquer prognose ou a qualquer exercício de percepção futura. Simplesmente, ao que consta, o momento exige que se aguardem provocações que seguirão, na medida em que circunstâncias concretas exijam intervenção pontual, imediata, prospectiva.

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 1º de agosto de 2008.

ARNALDO SAMPAIO DE MORAES GODOY

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. Sobre o mesmo tema - Súmula Vinculante n. 8 - registro a aprovação de dois outros Pareceres desta PGFN, são eles os de n. 1.436 e 1.437, ambos de 2008. Anote-se também a necessidade de que o presente Parecer seja complementado em face de consultas posteriores. Todavia, seria temerário privar as unidades descentralizadas da PGFN das definições já alcançadas, de forma que se propõe desde logo a aprovação e divulgação deste Parecer. À consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 1º de agosto de 2008.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

Aprovo. Ao Gabinete do Senhor Ministro de Estado da Fazenda.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 1º de agosto de 2008.

LUÍS INÁCIO LUCENA ADAMS

Procurador-Geral da Fazenda Nacional