

REGRA DE DECADÊNCIA CONTIDA NO ART.45 DA LEI Nº 8.212/91

Gustavo Froner Minatel

1. Delimitação do tema

A regra de decadência contida no art. 45 da Lei nº 8.212/91 gera grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência, por atribuir à “seguridade social” o prazo de dez anos¹ para a constituição do crédito tributário, em discrepância com as regras contidas no Código Tributário Nacional, que, ao tratar da matéria, estipula um prazo decadencial de cinco anos, seja pela regra geral prevista no seu art. 173 (hoje pouco aplicada) ou pela regra estabelecida especialmente para os tributos sujeitos à sistemática da homologação (a maioria dos tributos hoje existentes), nos termos do art. 150, § 4º.

A grande discussão acerca de qual das regras deve ser aplicável às contribuições dá-se em razão do evidente conflito hierárquico de normas, especialmente entre a mensagem do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e o conteúdo da regra contida no art. 146, III, *b*, da CF², que exige lei complementar para o tema da *decadência*, sendo que o CTN é que tem *status* de lei complementar, enquanto a Lei nº 8.212/91 é simples lei ordinária. Nesse sentido, embora ainda não sedimentada, a jurisprudência³ caminha para a aplicação das

1. “Art. 45. O direito da seguridade social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados.”
2. “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.” (grifos nossos)
3. “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 art. 45 da Lei 8.212/91, que

regras contidas no CTN também para as contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, em detrimento da Lei n° 8.212/91, em respeito ao art. 146 da CF.

Os tribunais administrativos, em especial os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, sediados em Brasília, via de regra vêm seguindo a orientação do Poder Judiciário, no sentido de privilegiar o Código Tributário Nacional nas decisões administrativas⁴ envolvendo a decadência das contribuições. Todavia, não tem havido uniformidade de tratamento pelas diferentes Câmaras daquele colegiado administrativo, situação agravada pelas frequentes alterações de composição de algumas câmaras dos Conselhos de Contribuintes, circunstância que tem propiciado insegurança jurídica pela alternância da jurisprudência desse tribunal administrativo, em muitos casos inovada para respeitar a aplicação do desqualificado art. 45 da Lei n° 8.212/91.

A justificativa para a insistência na aplicação da referida regra está calcada na premissa segundo a qual é *defeso ao Tribunal Administrativo negar vigência à Lei*, ainda não afastada do ordenamento pelos meios adequados. A legalidade, como limite de atuação do Tribunal Administrativo, é assim definida pelos ilustres professores Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López:

[...] é importante lembrar que as decisões administrativas são espécies de ato administrativo e, como tal, sujeitam-se ao controle do Judiciário. Se, por acaso, a fundamentação do ato administrativo baseou-se em norma inconstitucional, o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício é o Poder Judiciário. Afinal presumem-se constitucionais os atos emanados do Legislativo, e, portanto, a eles vinculam-se as autoridades administrativas.⁵

fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à previdência social" (Agravado Regimental no RESP n° 616.348/MG, 1ª Turma do STJ, rei. Min. Teori Albino Zavascki, 14.12.2004, DJU 1 de 14.2.2005, p. 144).

4. Vide Acórdão CSRF/01-04.838, de 16.2.2004 (DOU 16.8.2005).

5. *Processo administrativo fiscal comentado*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 42.

Os adeptos dessa corrente, ainda que os Conselheiros comuniquem da posição adotada pelo Poder Judiciário (no sentido de privilegiar o Código Tributário Nacional no tocante à decadência das contribuições sociais), asseguram que não podem aplicá-la aos casos sob julgamento, pois, se assim o fizerem, estariam negando vigência à Lei nº 8.212/91, o que é vedado a um Tribunal que tem como competência o exame/revisão da legalidade dos atos administrativos de competência da União.

Essa tendência de nova posição na jurisprudência administrativa é que provocou o presente estudo, com o escopo de examinar o âmbito de abrangência da Lei nº 8.212/91, em especial a pertinência ou impertinência de aplicação do seu condenado art. 45 em relação aos lançamentos das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal, reflexão voltada para se definir qual a legislação aplicável para a contagem do prazo decadencial enquanto não declarada a inconstitucionalidade do referido dispositivo por decisão definitiva do STF.

2. Breve histórico das contribuições sociais no ordenamento pátrio

As denominadas contribuições sociais têm previsão constitucional desde a Carta de 1946, e a partir de sua instituição a natureza dessas exações vem sendo debatida pela doutrina e jurisprudência.

Estas contribuições, apesar de posição sempre controvertida, foram de início consideradas pelo STF como exações parafiscais, ou seja, conviviam à margem do sistema tributário. Tanto que basta um rápido exame nas normas que regulamentavam essas contribuições para se concluir que o regime era próprio e dissociado do sistema tributário. Em função disso, a Lei nº 3.807/60 fixava a regra de decadência e prescrição dessas contribuições, estipulando o prazo de trinta anos.⁶

6. “Art. 144. O direito de receber ou cobrar as importâncias que lhes sejam devidas prescreverá, para as instituições de previdência social, em trinta anos.”

Esta posição só foi superada com a Constituição de 1988 que trouxe as contribuições para dentro do sistema tributário. Nesse sentido, também caminhou a jurisprudência do STF, *ex vi* do relato feito pelo Ministro Moreira Alves no RE 146.733 (DJU 06.11.1992), que reconheceu a natureza tributária das contribuições:

Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvidas em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) a que se refere o art. 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Na Constituição Federal de 1988, seguridade social compreende um conjunto integrado de ações dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar direitos nas áreas de saúde, previdência social e assistência social, segundo objetivos determinados pela própria Constituição, em que se destaca a universalidade de prestações e equidade na fonte de custeio.

Pela abordagem do tema na Carta Constitucional, é possível afirmar que a seguridade social, redefinida em 1988, tomou por base modelos voltados para a garantia de prestações sociais amplas e universais, surgidos com a evolução dos sistemas de proteção social. Como forma de custeio desse novo modelo, foram criadas as contribuições previstas nos arts. 149 e 195 da CF.

Como fator determinante para o reconhecimento da natureza tributária dessas exações, destaque-se que o legislador constitucional determinou a obediência aos princípios da legalidade e irretroatividade, entre outros, impondo a essas contribuições a obediência ao regime tributário.

Nesse contexto é que foi promulgada a Lei nº 8.212/91, visando regular um sistema previdenciário recém-criado, que seria

mantido por meio das contribuições sociais suportadas por toda a sociedade. Contribuições estas, agora, com regras de proteção e limitação constitucional idênticas às demais aplicadas aos outros tributos.

3. Âmbito de aplicação definido na interpretação sistemática do art. 45 da Lei nº 8.212/91

Sem embargo da flagrante inconstitucionalidade incorrida pelo art. 45 na veiculação de imprópria regra de decadência com prazo impróprio e por meio de lei ordinária, afrontando não só o Código Tributário, como também o art. 146, III, b, da CF, avança-se nesse estudo para investigar o alcance dessa norma com apoio apenas em seus dispositivos, que alinhados em uma interpretação sistemática permitem definir o escopo desejado para a sua atuação.

Essa forma de abordagem é defendida e consagrada nas palavras do professor, hoje Ministro, Eros Grau:

Não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços.

A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele - do texto - até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico não expressa significado normativo algum.⁷

Ou, noutro giro verbal, como assevera o festejado professor Paulo de Barros Carvalho⁸: “O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta”.

Nesse sentido, partindo da redação da ementa da questionada Lei, percebe-se que o foco é a “seguridade social”, definida já no

7. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

8. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, p. 99.

art. 1º como “conjunto de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade destinadas a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social”.

Segue a Lei nº 8.212/91, em diversos artigos, explicitando a atividade de seguridade social e sua regulamentação. A título de ilustração, vejam-se os seguintes dispositivos:

Art. 3º A Previdência Social tem por fim assegurar aos seus beneficiários meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, idade avançada, tempo de serviço, desemprego involuntário, encargos de família e reclusão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente. [...]

Art. 5º As ações nas áreas de Saúde, Previdência Social e Assistência Social, conforme o disposto no Capítulo II do Título VIII da Constituição Federal, serão organizadas em Sistema Nacional de Seguridade Social, na forma desta Lei.

Como se vê, a Lei nº 8.212/91 tem enfoque preciso: explicitar o conceito de “seguridade social” e regular as atividades e fontes de custeio. Importante destacar, desde já, que, para gerenciar e prover todo esse novo sistema de seguridade social, à época foi criada uma autarquia federal: o Instituto Nacional de Seguridade Social.

Fincada essa premissa de que a Lei nº 8.212/91 tem específico âmbito de aplicação, como norma que regula exclusivamente o sistema da previdência e seguridade social, passa-se ao exame da regra de decadência trazida no art. 45 do referido diploma legal com o objetivo de contextualizá-lo, abstraindo-se do vício de inconstitucionalidade a fim de demarcar a sua possível amplitude.

4. A “seguridade social” como sujeito ativo

Não há dúvida de que a competência para instituir as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social é exclusiva da União, conforme dispõem os arts. 149 e 195 da CF. No

entanto, no tocante à capacidade tributária ativa para a constituição do crédito previdenciário, a Lei atribuiu originariamente essa aptidão para instituições distintas: o Instituto Nacional da Seguridade Social - INSS (autarquia) e a própria União, representada pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Essa assertiva é confirmada pela redação do art. 33 da Lei nº 8.212/91:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Atualmente, por força da recente Lei nº 11.098/05, a capacidade tributária detida pelo INSS para fiscalizar e arrecadar as suas contribuições foi transferida para a própria União e será executada pelo Ministério da Previdência Social⁹, por meio da recém-criada Secretaria da Receita Previdenciária - SRP, a quem cabe a fiscalização e a arrecadação das contribuições incidentes sobre a folha de salários e sobre remunerações percebidas pelas pessoas físicas, enquanto à Secretaria da Receita Federal compete a missão de fiscalizar/arrecadar as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta (PIS/COFINS) e sobre o lucro líquido (CSLL).

Está bem definida a dupla titularidade para o exercício das atividades administrativas que têm por escopo o lançamento das

9. “Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e conseqüentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.”

contribuições. Confirmando essa ambigüidade, o questionado texto legal (art. 45 da Lei nº 8.212/91) previu norma de decadência, que tem curiosa redação ao denominar como sujeito ativo da relação jurídica tributária a “seguridade social”. Veja-se a redação do mencionado dispositivo: “Art. 45. O direito da *seguridade social* apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:” (grifos nossos).

Assegurar o “direito” de a seguridade social “apurar e constituir seus créditos” é, na verdade, a atribuição de capacidade tributária ativa ou, noutro giro, o indicativo do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, que, à época da Lei (1991), referia-se ao INSS. Atualmente, o dispositivo só pode estar fazendo referência às atividades desempenhadas pelos auditores-fiscais da SRP, integrante da estrutura do Ministério da Previdência Social, a quem cabe zelar pelas ações relativas à previdência, assistência e seguridade sociais, além de deter as atribuições de fiscalizar e arrecadar as contribuições para este custeio, incidentes sobre a folha de salários e demais remunerações, destinando ao INSS a totalidade dos recursos financeiros arrecadados.

O sujeito ativo (detentor da capacidade tributária) é definido com rara clareza pela renomada professora Maria Leonor Leite Vieira:

O sujeito ativo - primeiro designado - é o credor, ou aquele em que a prestação - positiva ou negativa - é devida, tendo, por isso, o direito subjetivo de exigí-la. Ele é, sempre e invariavelmente, designado pela lei que instituir o tributo, já que essa segue os passos e as diretrizes pré-estabelecidas na Constituição Federal, que, em matéria de tributos, é rígida e inflexível.¹⁰

Assim, inserindo-se o comando do art. 45 como norma que complementa a definição de sujeito ativo das contribuições tratadas na Lei nº 8.212/91, faz-se necessário invocar a premissa de que a

10. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*, p. 24.

“seguridade social”, explicitada nessa norma, só pode referir-se à entidade que tem a incumbência de zelar pelo custeio da seguridade social na sua plenitude, seja pela disciplina da arrecadação das contribuições ou pela organização da chamada assistência social. Para o exercício dessas atividades, o texto normativo outorgou, originariamente, a capacidade tributária ativa ao INSS, posteriormente transferida para o Ministério da Previdência Social na pessoa jurídica de direito público da União.

Interpretando-se as regras contidas no texto legal em exame, é forçoso concluir que o art. 33 estabeleceu diferentes atribuições (capacidade tributária) aos distintos órgãos de arrecadação das contribuições (SRF e INSS, à época). Todavia, a regra prevista no art. 45, ao eleger como sujeito ativo da relação jurídica a “seguridade social”, trouxe regra de decadência específica para as contribuições arrecadadas e fiscalizadas pelo órgão encarregado de administrar a própria Previdência Social, não sendo esta aplicável para os tributos administrados pela SRF, uma vez que as atividades desse órgão não se encaixam sob o rótulo da “seguridade social”.

5. A Lei Complementar nº 70/91 determina o regime jurídico a ser seguido pela Cofins

Respeitando a capacidade tributária conferida pelo art. 33 e confirmando a posição acima defendida, foi promulgada a Lei Complementar nº 70/91 (posterior à Lei nº 8.212/91), que instituiu a Contribuição para o Financiamento da Sociedade Social - Cofins e determinou que esta nova fonte de custeio da seguridade social, além de ter seu recolhimento e fiscalização administrados pela Secretaria da Receita Federal, observasse quanto ao pagamento e fiscalização da contribuição as normas atinentes ao Imposto de Renda. Essa a redação do parágrafo único do art. 10:

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na

segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da seguridade social.

Parágrafo único. À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.

Novamente, faz-se necessário analisar qual a norma que pode ser retirada do enunciado acima reproduzido. Para tanto, impõe-se o uso do método sistemático de interpretação, voltando-se os olhos para todo o ordenamento.

Determinar que se apliquem à Cofins as normas “de determinação e exigência de créditos tributários federais” indica que sejam observados os procedimentos de formalização (lançamentos) já adotados para os demais tributos administrados pela SRF, uniformizando o tratamento em tomo de único regime jurídico a ser seguido pela administração tributária, inclusive quanto aos limites e prazos impostos à atividade da SRF, dentre eles o lapso temporal da decadência.

Esse regime resta confirmado com o trecho final do parágrafo único do art. 10 acima reproduzido, que destaca a aplicação subsidiária das normas do imposto de renda. Isto porque são essas mesmas regras (do imposto de renda) que delimitam a apuração da contribuição social incidente sobre o lucro (CSLL), também administrada e arrecadada pela SRF. Nesses dois tributos (IRPJ e CSLL), a receita bruta (base de cálculo da Cofins) é ponto de partida para apuração de suas respectivas bases de cálculo, pelo que não tem sentido prazo diferencial para tais verificações.

Daí se infere que o lançamento da Cofins, por se tratar de tributo que tem como base de cálculo a receita bruta, sujeita a verificação unicamente pela Secretaria da Receita Federal, deve submeter-se aos limites de atuação desse órgão, alçado pela Lei Complementar nº 70/91 a representante da União no exercício da capacidade tributária ativa dessa contribuição.

A SRF, no exercício das funções de órgão lançador dos tributos por ela administrados, observa sempre o prazo de cinco anos para constituição dos respectivos créditos tributários, contados nas duas formas previstas no CTN (arts. 173 ou 150, § 4º), em função da modalidade de lançamento definida na legislação de regência de cada tributo.

Para o imposto de renda e subsidiariamente para a CSLL, a regra geral a ser aplicada é a do art. 150, § 4º, do CTN, que está reproduzida no art. 899 do Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR) nos seguintes termos:

Art. 899. Nos casos de lançamento do imposto por homologação, o disposto no artigo anterior extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, se a lei não fixar prazo para homologação, observado o disposto no art. 902.

Sendo a Cofins, assim como o IRPJ e a CSLL, tributo sujeito ao denominado lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial deve ser realizada com observância do art. 150, § 4º, do CTN:

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.

Nesse contexto, tantos nos procedimentos de apuração da Cofins como do IRPJ e CSLL, cabe ao contribuinte a missão de quantificar o tributo devido e antecipar o pagamento sem prévio exame

da autoridade administrativa, sendo resguardado ao Fisco o prazo de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN) para homologar os procedimentos efetuados pelo contribuinte, ou, se for o caso, lançar de ofício diferenças apuradas.

6. O MPF confirma o prazo de cinco anos para lançamento das contribuições sociais pela SRF

A Secretaria da Receita Federal, no exercício das funções de fiscalizar e arrecadar os tributos por ela administrados, editou a Portaria nº 6.087/05, que regula a atividade dos seus agentes fiscais por meio do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

Esta Portaria determina que as chamadas “verificações obrigatórias” tenham como limite temporal o prazo de cinco anos, contados da data da emissão do MPF. Veja-se a sua redação:

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão: [...]

§ 1º O MPF-F e o MPF-E indicarão, ainda, o tributo ou contribuição objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o respectivo período de apuração, bem assim as verificações relativas à correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos e contribuições administrados pela SRF, *cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF e no período de execução do procedimento fiscal*, observados os modelos aprovados por esta Portaria, (grifos nossos)

Limitar o exame da documentação contábil e fiscal aos últimos cinco anos é dar eficácia às regras de decadência traçadas pelo CTN, em detrimento de qualquer outra. Portanto, este ato administrativo não só regula o exercício das atividades das autoridades lançadoras, mas, mais que isso, exterioriza o reconhecimento pela SRF de que o órgão não está sujeito ao inadequado prazo de decadência previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

7. Conclusões

Face às premissas e fundamentos colacionados, é possível concluir:

1. A expressão “seguridade social”, contida no art. 45 da Lei nº 8.212/91, reporta-se unicamente aos institutos e órgãos vinculados ao Ministério da Previdência Social, não alcançando a Secretaria da Receita Federal.

2. As contribuições sociais, fiscalizadas e arrecadadas pela SRF, submetem-se ao regime previsto no Código Tributário Nacional, especialmente para a contagem do prazo decadencial, ou seja, cinco anos para a formalização das exigências pelos respectivos lançamentos.

3. Essa assertiva é confirmada pelas normas que orientam a atuação dos agentes fiscais da própria SRF, baixadas pela Portaria SRF nº 6.087/05, que expressamente restringe a possibilidade de exame em relação aos tributos “cujos fatos geradores tenham ocorrido nos cinco anos que antecedem a emissão do MPF”.

4. As contribuições sociais hoje existentes, de responsabilidade de arrecadação e fiscalização pela SRF, notadamente a Cofins, PIS e CSLL, por se tratarem de tributos em que as respectivas leis exigem o pagamento antecipado, sem prévio exame da autoridade administrativa (sistemática da homologação), têm suas regras de decadência estampadas no art. 150, § 4º, do CTN.