



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11474.000040/2007-86
Recurso nº 247.701 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.656 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de setembro de 2010
Matéria NFLD. Contribuinte individual.
Recorrente INSTITUTO DE PLANEJAMENTO URBANO DE FLORIANÓPOLIS
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/1996 a 31/07/2006

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. *DIES A QUO* DO ART. 173, INCISO I.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, a omissão no recolhimento de contribuições sobre pagamentos a contribuintes individuais induz à aplicação da regra do art. 173, inciso I.

DIÁRIAS. ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PARA O VALOR DE ATÉ 50% DA REMUNERAÇÃO.

O valor das diárias correspondente a até 50% da remuneração é isento de contribuição previdenciária em todos os casos, conforme interpretação harmonizada da alínea “h” do §9º do art. 28 com o §8º do art. 28 da Lei 8.212/91.

IMUNIDADE RECÍPROCA. INAPLICABILIDADE NO CASO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A imunidade recíproca prevista no art. 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal é aplicável somente aos impostos - e não às contribuições - incidentes sobre o patrimônio a renda ou os serviços dos entes públicos, das autarquias e das fundações instituídas e mantidas por este, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

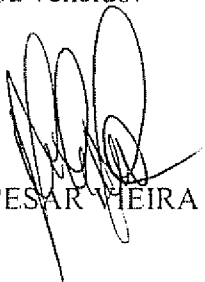
Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

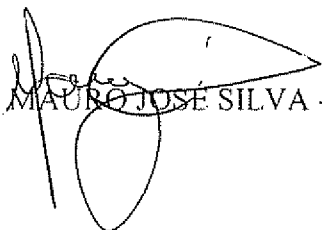
Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, em dar provimento parcial ao recurso: a) por maioria de votos, vencido o conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes que aplicava o artigo 150, §4º do CTN, pelo reconhecimento da decadência com base no artigo 173, I do CTN e; b) no mérito, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e Bernadete de Oliveira Barros, para considerar a incidência sobre os valores de diárias apenas que excederem os 50% do salário. O conselheiro Damião Cordeiro de Moraes também reconheceu que se deveria considerar a declaração apresentada por segurado para comprovação da remuneração acima do teto do RGPS, no que restou vencido.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES - Presidente.



MAURO JOSÉ SILVA - Relator

Participaram do presente julgamento, os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano González Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.010.119-7, lavrada em 15/12/2006, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre contribuintes individuais que prestaram serviço para a recorrente no período de 05/1996 a 07/2006, tanto a parte da empresa quanto a parte dos contribuintes individuais (a partir de 04/2003), tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 540.361,99, fls. 01.

Após tomar ciência postal da autuação em 21/12/2006, fls. 159, a recorrente apresentou impugnação, fls. 161/164, na qual alegou: decadência conforme art. 173, inciso I, imunidade tributária recíproca e necessidade de investigar o contribuinte individual sobre características pessoais deste.

No Acórdão de fls. 321/325, a Turma Julgadora *a quo* afastou os argumentos da recorrente, tendo esta sido cientificada do decisório em 24/07/2007, fls. 328.

O recurso voluntário, apresentado em 23/08/2007 fls. 330/335, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

De início, argumenta pela decadência do período de 05/1996 a 12/2001 por conta da aplicação do art. 173, inciso I do CTN.

Alega que o IPUF é autarquia municipal que goza de imunidade tributária, não podendo ser considerado substituto tributário em face da aludida responsabilidade tributária, citando jurisprudência nesse sentido.

Insiste que deveria ter sido realizada exame contábil nas empresas contratadas, como exigência do art. 142 do CTN.

Quanto aos ocupantes de cargo em comissão, argumenta que:

- Vanderlei Santiago já recolhia a contribuição pelo teto máximo, conforme documentos que anexa.
- Os pagamentos a Carlos Alberto Riederer teriam sido atingidos pela decadência.
- Os demais pagamentos referem-se ao pagamento de diárias. Alguns destes estariam decadentes e outros não teriam ultrapassado 50% da remuneração.

Entende que a contribuição incidente sobre diárias é inconstitucional, pois a verba tem caráter indenizatório. A cobrança estaria revestida contribuição, mas seria, na verdade, imposto.

É o relatório.



Voto

Conselheiro MAURO JOSÉ SILVA, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

DECADÊNCIA

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos – ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator.

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 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.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”



Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A 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 publicação 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 (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Lei nº 11.417, de 19/12/2006

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação 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 prevista nesta Lei

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.



A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

"Art. 173 - 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,

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto à Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

"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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à 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 "

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed Forense, 1997, pág 160 e 404:

"A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção " (auto de infração).

"O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da

obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável à Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo."

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4ª Ed., 1999, pág. 352.

"Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido."

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

"O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado." (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL RECURSO ESPECIAL
REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA ARTIGO 543-C, DO
CPC TRIBUTÁRIO TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO
POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO
DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O
CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL ARTIGO 173, I,



DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inócurre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção. Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008, AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006, e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, inelutavelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao

período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“Art. 173 - 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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2).

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 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

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

A ausência de recolhimentos sobre contribuintes individuais decorreu de omissão da recorrente, não estando tais pagamentos incluídos na atividade que antecedeu qualquer pagamento antecipado realizado, o que nos leva a aplicar a regra do *dies a quo* do art. 173, inciso I, conforme a própria recorrente requereu. Assim, tendo sido o lançamento cientificado em 21/12/2006, estão atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 12/2000, o que inclui a competência 13/2001 e exclui a competência 12/2000.



Imunidade recíproca que não alberga as contribuições previdenciárias

A Constituição Federal prevê no art. 150, inciso VI, alínea “a” e §2º a imunidade recíproca com relação aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos entes públicos, incluindo as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Tal imunidade foi expressamente referida aos impostos e não à totalidade dos tributos, sendo certo que há dispositivos constitucionais que o Texto Magno usa a distinção entre impostos e contribuições, in verbis:

Art. 150

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de impostos ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (grifei)

Nesse sentido, jurisprudência deste Colegiado:

Acórdão 205-00809

Ementa NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO – IMUNIDADE RECÍPROCA NÃO ALCANÇA AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - VALORES DEVIDOS PELOS SEGURADOS – AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO, RESPONSABILIDADE DA EMPRESA GFIP TERMO DE CONFISSÃO - JUROS SELIC POSSIBILIDADE DE COBRANÇA

É notório que a imunidade disposta no art. 150, VI, “a” refere-se apenas a impostos, e mais do que isso restringe a imunidade a impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nessa alínea, conforme prevê o art. 150, § 4º da CF/1988 (..)

Assim, não é possível concluirmos que a imunidade recíproca atinge as contribuições previdenciárias, como quer a recorrente.

Diárias paga a empregado em montante que excede 50% da remuneração

A lei 8.212/91 concedeu uma isenção para as diárias no §9º, alínea “h” do art. 28, in verbis:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição

(..)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:



()

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal,

O referido dispositivo isencional pode ser interpretado de duas formas. A primeira, consideraria que a isenção só é concedida quando o total das diárias não exceder 50% da remuneração. Sendo ultrapassado tal limite, não há isenção para qualquer parte das diárias pagas. A segunda forma de interpretar a isenção em destaque consideraria que o valor das diárias até 50% da remuneração estaria isento.

Optamos pela segunda forma de interpretar o dispositivo, pois entendemos que na primeira hipótese – só há isenção se o total das diárias não ultrapassar 50% da remuneração – estaríamos negando qualquer hipótese de isenção no caso da contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição. Explicamos. A incidência sobre as diárias a serem incluídas no salário-de-contribuição, conforme consta do art. 28, §8º, só ocorre no caso de o total das diárias ultrapassar 50% da remuneração. Não ultrapassando tal limite, as diárias não compõem o salário-de-contribuição e não sofrem a incidência da contribuição a cargo do empregado ou trabalhador avulso. Tomando o dispositivo isencional em comento com a primeira hipótese hermenêutica, só concederíamos isenção para aqueles casos nos quais as diárias não ultrapassam 50% da remuneração, ou seja, concederíamos isenção para casos em que nem incidência há! Por isso, tal alternativa não nos parece ser a melhor opção hermenêutica no caso da contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição. No caso da contribuição a cargo das empresas, a incidência não considera o salário-de-contribuição, mas por uma questão de coerência e tratamento isonômico, adotamos a mesma interpretação do dispositivo isencional que utilizamos para a contribuição incidente sobre o salário-de-contribuição.

Assim interpretamos a isenção da alínea “h” do 9º do art. 28, em todos os casos, como aplicável ao valor das diárias que não ultrapassam 50% da remuneração. Ressalvamos que não vemos nisso qualquer ofensa ao art. 111 do CTN, pois dado o aparente conflito entre as normas de incidência e de isenção, nossa interpretação acabou por harmonizar os dispositivos sem que utilizássemos uma interpretação ampliativa ou analógica.

Passemos ao caso dos autos.

Observamos, fls. 150/157, que a autoridade fiscal incluiu na base de cálculo da contribuição previdenciária o valor total das diárias e não considerou a isenção da maneira como entendemos aplicável. Logo, devem ser excluídos do lançamento os valores das diárias que não atingem 50% da remuneração, mantendo os valores que ultrapassam tal limite sofrendo a incidência do tributo.

A recorrente alega que o Sr. Vanderlei Santiago já recolhe sobre teto máximo de contribuição e anexa o documento de fls. 166 para comprovação. No entanto, o referido documento é uma declaração da empresa Comcap que não se constitui em prova hábil para demonstrar que o referido trabalhador já recolheu sua contribuição pelo teto máximo. Não acatamos, portanto, tal argumento da recorrente.

Quanto à necessidade de análise contábil da empresa contratada, por um lado, não constatamos a existência de amparo legal para tal solicitação, por outro lado, o relatório fiscal, fls. 145/146, informa que só foram considerados contribuintes individuais pessoas físicas que executaram serviços esporádicos, membros do JARÍ e transportadores pessoas físicas.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*

"Art. 26-A No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade "

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

"Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Art. 62 Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

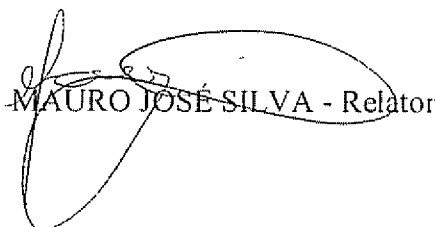
Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** para excluir os fatos geradores ocorridos até 12/2000 e considerar isentos os valores das diárias até o limite de 50% da remuneração.

Sala das Sessões, em 22 de setembro de 2010


MAURO JOSÉ SILVA - Relator