



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

**Processo n°** 13826.000201/2007-20  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2803-002.974 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** IRMÃOS MURARO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2000 a 28/02/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DO LANÇAMENTO.

A atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, conforme disposição contida no art. 142 do CTN.

Não se considera o lançamento com equivocados fundamentos quando os dispositivos ou normas que serviram para enquadramento estavam inseridos, portanto, válidas, no sistema jurídico vigente, inclusive se forem observadas as disposições do art. 142 do CTN e do art. 10 do Dec. n° 70.235/72 e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

Um dos elementos básicos que deve constar do Auto de Infração é a clara capitulação da legislação que deu origem ao valor da autuação.

O Código Tributário Nacional - CTN preceitua no art. 142, que cumpre à autoridade administrativa que constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

**DECADÊNCIA.**

Ocorre a decadência com a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício tivesse se verificado. As edições da Súmula Vinculante n° 8 exarada pelo Supremo Tribunal Federal - STF e da Lei Complementar n° 128 de dezembro de 2008, artigo 13, I, "a" determinaram que são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei n° 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

MULTA.

A multa aplicada no lançamento é a que constava da lei na ocorrência do fato gerador.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Aplica-se retroativamente a legislação mais benéfica aos atos e fatos não definitivamente julgados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para que seja: a) decotado do lançamento os valores atingidos pela decadência, relativamente às competências 10/2000, 11/2000, 03/2001 a 06/2001, 08/2001, 09/2001, 01/2002, 02/2002. b) a multa seja aplicada nos moldes do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na redação anterior a MP nº 449/2008, devendo a progressão da multa ser limitada ao que determina o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela MP nº 449/2008 convertida na Lei nº 11.941/2009, tudo a depender da época do pagamento, parcelamento ou execução. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à multa.

*(Assinado digitalmente)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Amilcar Barca Teixeira Junior, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

## Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa IRMÃOS MURARO LTDA. em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, em Santa Maria (RS), que julgou improcedente a impugnação apresentada contra a lavratura do Auto de Infração NFLD 37.074.361-0.

2. Por bem retratar os acontecimentos referidos nos presentes autos, passo a adotar, em parte, o Relatório do acórdão recorrido (fls. 216/222):

2.1. Em 30/05/2007, a empresa acima referida foi notificada (fl. 4) a recolher as contribuições previdenciárias dos empregados e autônomos a seu serviço, incidentes sobre as retribuições pagas/creditadas no período fiscalizado.

2.2. Trata-se de obrigações vencidas e não pagas em que a empresa é o sujeito passivo na condição de responsável tributário, obrigada, por força da lei, a arrecadar as contribuições referidas, descontando-as da respectiva remuneração, e recolhê-las à seguridade social.

2.3. Os valores originários das contribuições apuradas, discriminados por rubrica e competência, constam do Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls.4/16). A base imponible compõe o "Relatório Fatos Geradores" (fl.31/39). Os fundamentos legais integram o Anexo da NFLD das folhas 58/60.

2.4. A exigência fiscal é de R\$ 32.307,43 (trinta e dois mil, trezentos e sete reais e quarenta e três centavos), consolidado em 29/05/2007, com multa correspondente à prevista para pagamento "após o 15º dia do recebimento da notificação". Para os demais momentos do débito, há de se observar as multas previstas no anexo "Instrução para o Contribuinte" - IPC (fl.2).

2.5. Opondo-se, tempestivamente, ao lançamento, como consta na fl. 204 dos autos, a empresa se insurgiu contra a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, tendo apresentado as razões consubstanciadas na peça impugnatória (fls. 152/202), para concluir que, dentre outras causas, o lançamento **não possui qualquer respaldo legal, em decorrência dos excessos dos valores exigidos, visto que há cobrança em relação a prazo de exigência expirado (mais de cinco anos)**, discordando também quanto à incidência de juros SELIC e multa de mora.

3. Do exame da peça impugnatória, o julgador *a quo* decidiu pela sua improcedência, tendo exarado em primeira instância o acórdão que restou ementado nos seguintes termos:

*“LANÇAMENTO. ATO VINCULADO. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO VIGENTE.*

*A administração pode agir tão-somente em conformidade do que a legislação expressamente lhe prescreve.*

*Frente à obrigação vencida e não paga do sujeito passivo é imperiosa a atuação da autoridade administrativa no sentido de instaurar o procedimento de lançamento.*

*Lançamento procedente.” (fl. 216).*

4. Cientificada do acórdão de primeira instância (fls. 216/222), a contribuinte com vistas a reverter a decisão *a quo*, em 15/07/2008, interpôs Recurso Voluntário (fls. 230/292), onde, em síntese, alega que:

a) trata-se de lançamento nulo, não podendo a pretensão fiscal prosperar, pois, o entendimento do Agente Fiscal atuante, busca aniquilar a hierarquia das Leis, porque foi fundamentado nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, considerados inconstitucionais, quando deveria observar a prescrição estatuída nos arts. 173 e 174 do CTN, o que também deveria ser observado pelo julgador de primeira instância (fls. 236 e 242).

b) pelas razões anteriormente expostas, verifica-se que um ato administrativo praticado em desconformidade com as prescrições em seu procedimento formativo deve ser nulo e afastado seus efeitos principais e secundários (fl. 272).

c) a multa é exorbitante, pois não observa o princípio da proporcionalidade, justificando-se ou associando para tanto o direito constitucional da propriedade, na medida em que *“tem-se aí o direito de propriedade do cidadão, de um lado, direito do Estado ao tributo, de outro. Estes direitos confluem para a formação de um outro direito fundamental: o não confisco (fl.282)”*. Isto porque *“As sanções devem ser proporcionais ao valor do tributo. Este é o valor que deve ser a sua base de cálculo e não o valor de base de cálculo do tributo, como o valor da operação”* (fl.286).

d) por fim pugna pela procedência do presente recurso voluntário para que seja anulado o acórdão recorrido, restabelecendo o necessário ajustamento da Notificação de Lançamento de Débitos (NFLD).

5. Sem apresentação de contrarrazões, os autos foram enviados para a apreciação e julgamento por este Conselho.

E o relatório.

## Voto

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

### DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

### DO LANÇAMENTO

2. De início, entendo como sendo necessário a verificação da existência de eventuais vícios que possam ser detectados na realização do lançamento tributário, inclusive no decisório *a quo*, uma vez que, em seu recurso voluntário, concluiu o sujeito passivo tratar-se de atos praticados em desconformidade com as prescrições legais exigidas, pois deixou de observar o disposto nos arts. 173 e 174 do CTN, razões pelas quais, no entender da recorrente, devem ser decretados nulos, por conseguinte afastados os efeitos dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, considerados inconstitucionais.

3. A esse raciocínio ou pretensão da recorrente já sinalizo que a mesma não tem razão, conforme ficará demonstrado na seqüência.

4. Os vícios que podem ser acometidos quando da formação dos atos administrativos são os de natureza formal ou de natureza material. Diz-se vício formal, quando inerente à omissão de requisito, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica, sendo que o vício material, diz respeito à existência da dívida, a exemplo da inoccorrência da hipótese de incidência ou identificação errônea dos sujeitos da relação jurídica tributária.

5. Feitas essas observações iniciais, em apertada síntese, ressalte-se que na clássica doutrina do administrativista Hely Lopes Meirelles (*in* Direito Administrativo Brasileiro, Malheiros, 24ª Edição), conceitua-se como ato administrativo “(...) *toda manifestação unilateral de vontade da Administração Pública, que, agindo nessa qualidade, tenha por fim imediato adquirir, resguardar, transferir, modificar, extinguir e declarar direitos, ou impor obrigações aos administrados ou a si própria.*” A ausência ou a desatenção dos requisitos necessários à formação do ato administrativo poderá repercutir na sua validade, podendo ele ser nulo (casos em que o vício não tem como ser saneado) ou anulável (situação em que a administração poderá sanar o vício).

6. O citado doutrinador ensina como sendo 5 (cinco) os requisitos necessários à formação do ato administrativo: competência (o agente tem que deter o poder legal para praticá-lo); finalidade (interesse público); forma (revestimento exteriorizador do ato, conforme a lei); motivo (pressuposto ou situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato); e objeto (criação, modificação ou comprovação de situações jurídicas sujeitas à ação do Poder Público).

7. Na esfera tributária, importante trazer as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, Saraiva, 22ª Edição, p. 458) que define o lançamento tributário como sendo “o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e **vinculados**, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.”

8. Embora traga em seu texto a expressão “**procedimento**”, inadequada para o Prof. Paulo de Barros, verifica-se que o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, está em linha com a doutrina, ao conceituar lançamento como segue:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vincula e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*  
(Grifei).

9. Desse conceito, cabe a essa altura já registrar que, em relação aos aspectos formais do lançamento, em consonância com o disposto no art. 142 do CTN, são as disposições contidas no art. 10 do Dec. 70.235/72, **verbis**:

*“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”*

10. Da especificidade que é peculiar ao ato jurídico administrativo do lançamento, quer no conceito dado pela doutrina, quer no conceito estabelecido pelo art. 142 do CTN, destaco, porque importante, a questão de sua vinculação, a qual nas palavras do Prof. Paulo de Barros significa que referido ato “*se coloca entre aqueles para a celebração dos quais não atua o agente com qualquer grau de subjetividade.*” (o.citada, p. 463).

11. Assim, o fato de ser o lançamento ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório, tenho que o agente fiscal agiu estritamente de acordo com o que a lei tributária dispunha a respeito, ou seja, em nenhum momento ele pautou-se de acordo com sua conveniência ou comodidade para efetivação do lançamento, reportando, inclusive, à legislação pertinente e vigente quando da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, conforme regra imposta no art. 144 do CTN, *verbis*:

*“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”*

12. Daí porque diferente não poderia ser quanto à obrigatoriedade em a fiscalização observar o disposto no art. 37, da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

*“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.”*

Redação atual:

*Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

13. Observe-se que, na época dos fatos, a conduta do agente fiscal, ao meu ver, não poderia ser outra, inclusive quanto à observação das regras contidas no art. 45 da Lei nº 8.212/91 que até então se encontrava inserido no sistema jurídico, como será explicitado mais adiante.

14. Das colocações doutrinárias acima, infere-se que mesmo tratando-se o lançamento tributário de um procedimento, como consignado no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, tenho que inexistem disparidades entre os requisitos necessários à formação

do ato administrativo, em sentido amplo, e, os requisitos essenciais do lançamento tributário, da espécie categoria dos simples, quais sejam: motivo ou pressuposto; agente competente; forma prescrita em lei; objeto ou conteúdo; e finalidade. Ou seja, no caso, o Agente Fiscal para a realização do lançamento em análise observou todos os requisitos para sua formação, não há, portanto, o que se falar em ato nulo.

15. Em relação à arguição de nulidade da decisão *a quo*, por ter considerado como vigentes, na época do lançamento, o disposto nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.2123/91, tem-se que os artigos 27 a 36 do Decreto nº 70.235, de 1972, que regem o julgamento em primeira instância no Processo Administrativo Fiscal (PAF), nada dizem a respeito da não aplicação de legislação que se entenda inconstitucional mas que ainda não tenha sido expurgada do sistema jurídico pelo órgão competente.

16. No âmbito do processo administrativo, em relação à nulidades, valo-me do Dec. nº 70.235/72, que em seu Capítulo III, art. 59 e seguintes, enumera as hipóteses em que ficam caracterizados os vícios que podem atingir os atos, e portanto, tornando-os nulos, *in verbis*:

*“Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*(...).*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”*

17. Veja-se que, com base nos dispositivos acima colacionados, em regra, e, em consonância com o art. 142 do CTN, em se tratando de lançamento tributário, consideram-se nulos os atos administrativos, inclusive as decisões, quando praticados por pessoa ou autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, sendo que outras irregularidades, se resultar em prejuízo para o sujeito passivo, serão oportunamente sanadas.

18. De outro giro significa dizer que, seja com fulcro na doutrina apontada, seja com base no art. 142 do CTN, combinado com os arts. 59 e 60 do Dec. 70.235/72, será nulo o lançamento tributário, por vício formal, quando o agente administrativo deixa de obedecer as formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua formação.

19. No que tange à afirmativa da recorrente de que se trataria de ato nulo porque foram utilizados “*equivocados fundamentos*“, por serem eles inconstitucionais, entendo como improcedente tal argumento, uma vez que os dispositivos citados pela autuada estavam plenamente inseridos no sistema jurídico vigente, portanto, até então válidos, não competindo a

autoridade administrativa, tanto lançadora como julgadora em primeira instância ao exame de tal aspecto.

20. Aliás, sobre essa questão de inconstitucionalidade, no mesmo sentido são as lições do Professor Hugo de Brito Machado (*in*, “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303) que assim concluiu:

*“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”*

21. Nesse ponto, em relação ao julgador *a quo*, é oportuno ressaltar que é explícita a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, como preconiza o Decreto nº. 70.235/72, *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.”*

22. O fato é que da análise que faço dos autos, não vejo porque se considerar o presente lançamento com equivocados fundamentos, se os dispositivos ou normas que serviram para sua lavratura, bem como para o enquadramento da exigibilidade da obrigação tributária, estavam inseridas, portanto, válidas, no sistema jurídico vigente, inclusive foram observadas as disposições do art. 142 do CTN e do art. 10 do Dec. nº 70.235/72 e não ocorrerem as hipóteses previstas no art. 59 do mesmo Decreto.

23. De todo o exposto, constata-se a adequada fundamentação da exigibilidade tributária, com observância, inclusive, da legislação vigente quanto ao direito da Fazenda Pública proceder ao lançamento, ausentes, portanto, causas de sua nulidade, como suscitadas pela recorrente, de sorte que inexistente nulidade do referido ato jurídico administrativo, até porque o mesmo foi realizado em conformidade com as exigências legais impostas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), quanto ao aspecto formal, e em observância aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), quanto ao aspecto material.

24. Assim, com supedâneo no acima alinhavado, rejeito peremptoriamente a arguição de nulidade por inexistência de vício formal ou material, tanto no lançamento realizado, como na decisão proferida em primeira instância, porque ambos foram editados com obediência a legislação vigente na época da realização ou ocorrência dos fatos.

## DA DECADÊNCIA

25. Ultrapassada a análise quanto à validade do ato jurídico realizado pela autoridade administrativa, que restou demonstrado sua regularidade, passo a examinar a questão decadencial, a qual se trata de instituto consistente na perda de um direito potestativo da Fazenda Pública lançar o crédito tributário, ou seja, perda do direito do sujeito ativo em realizar o lançamento, em virtude de sua inércia dentro de um lapso temporal.

26. O prazo decadencial foi objeto de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008. Na ocasião, por unanimidade de votos, foram declarados inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 os quais autorizavam a Seguridade Social constituir seus créditos no lapso de 10 (dez) anos, nos termos que segue:

“(…).

*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.”*

27. Deste julgamento resultou a edição da Súmula Vinculante nº 08, publicada no DOU nº 117, de 20/06/2008, *in verbis*:

“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.”*

28. De acordo com o art. 103-A da Constituição Federal/88, regulamentado pela Lei nº 11.417/06, com a publicação da mencionada Súmula, em 20.06.2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficaram obrigados a acatar o conteúdo normativo ali inserido.

Desse modo, o prazo para a Seguridade constituir o crédito tributário foi reduzido ao lapso temporal de cinco anos tal qual exposto no Código Tributário Nacional, vide:

*"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."*

29. Assim, como demonstrado, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante. Dessa forma, afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no CTN deve se aplicar ao caso concreto.

30. As contribuições previdenciárias, assim como toda e qualquer obrigação tributária, uma vez não recolhidas dentro de certo período de tempo (cinco anos), serão exigidas pelo órgão fazendário no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN no caso de não haver o recolhimento antecipado:

*"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;"*

31. No entanto, havendo pagamento antecipado, a contagem do prazo quinquenal deverá ocorrer nos termos do art. 150, § 4º do CTN, alterando, com isso, o *dies a quo*. Se antes, o início da contagem ocorria com o primeiro dia do exercício seguinte, com esta nova norma, o fato gerador ressalta a importância da contagem, iniciando-se a partir de então, vejamos:

*"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 à homologação, será ele de 5 (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."*

32. Esta Egrégia Turma não discrepa do entendimento trazido à baila. Cito como paradigma o Acórdão nº 2302, proferido no PAF nº 19515.002389/2009-01, em Novembro/2012, de relatoria da Conselheira Liegi Lacroix Thomasi cuja ementa segue abaixo:

*"DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias,*

*CTN. Assim, comprovado o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173,1."*

33. Acerca das regras de verificação da decadência, frise-se, posto que importante, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no seguinte sentido:

*"(...) 1. Está assentado na jurisprudência desta Corte que, nos casos em que não tiver havido o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, é de se aplicar o art. 173, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN). Isso porque a disciplina do art. 150, § 4º, do CTN estabelece a necessidade de antecipação do pagamento para fins de contagem do prazo decadencial. Precedente em recurso representativo de controvérsia (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18.9.2009). [...] 3. Recurso especial parcialmente provido". (REsp 1015907/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 10/09/2010)".*

*"(...).*

*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 incorre, 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 decadencial 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, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, 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)

(...).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008". (REsp 973733/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/09/2009)."

34. No item 2 do relatório fiscal da Notificação de Lançamento (fl.134) consta que o auto de infração decorre de contribuições sociais devidas não integralmente repassadas a Seguridade Social, *verbis*:

“(...).

2. O contribuinte identificado em epígrafe está sendo notificado, através da presente NFLD, a recolher à Seguridade Social

*débito no montante de R\$ 32.307,43 (trinta e dois mil e trezentos e sete reais e quarenta e três centavos), consolidado em 29/05/2005, referente a contribuições sociais dos segurados empregados e dos segurados contribuintes individuais, destinadas à Seguridade Social, arrecadadas pelo empregador mediante desconto incidente sobre a respectiva remuneração e não integralmente repassadas na época própria à Seguridade Social, atinentes ao período abrangido pelas competências 10/2000, 11/2000, 03/2001 a 06/2001, 08/2001, 09/2001, 01/2002, 02/2002, 05/2002, 07/2002, 08/2002, 10/2002, 11/2002, 13/2002, 01/2003, 03/2003 a 10/2005, 10/2006 a 02/2007 da matriz e 08/2001, 01/2002, 02/2002, 06/2002 a 08/2002, 11/2002, 13/2002, 01/2003, 03/2003 a 07/2004 da filial 0002/88.” (Grifei).*

35. Veja-se que de acordo com o item colacionado do relatório fiscal (fl. 134) e compulsando as demais partes dos autos, depreende-se que a empresa foi autuada por ter recolhido com insuficiência as contribuições sociais dos segurados empregados e dos segurados contribuintes individuais, destinadas à Seguridade Social, inferindo, inclusive, que houve o pagamento parcial dos encargos, razão pela qual tenho como certo que deva ser aplicada a regra constante do artigo 150, § 4º, do CTN.

36. Dessa forma, tendo em vista que a recorrente foi cientificada do lançamento fiscal em 30/05/2007, referente às contribuições do período fiscalizado entre 05/2000 a 02/2007, ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências compreendidas entre 01/05/2000 a 30/04/2002, inclusive, restando mantidas as competências 05/2002 a 02/2007.

37. Por conseguinte, nesse ponto o recurso deve ser parcialmente provido, para que do lançamento em análise sejam excluídos os valores alcançados pela decadência, como acima apontado.

#### **DA MULTA APLICADA**

38. Acostada em princípios constitucionais e na doutrina pertinente, a recorrente em seu recurso voluntário afirma que:

*68 - No particular das sanções tributária aplica-se o princípio da proporcionalidade, chamado pelos norte-americanos de princípio da razoabilidade pelos alemães de proibição do excesso, refere-se à lei arbitrária, àquela que embora formalmente perfeita, vulnera os direitos fundamentais do cidadão em sua substância. O princípio confronta com a onipotência do legislador. (Grifei).*

(...).

*“72 - O direito constitucional reconhece ao cidadão, de um lado, o direito de propriedade, o direito ao trabalho, o direito à associação para o empreendimento de risco e de outro, o direito de o Estado retirar uma parcela de sua riqueza para custear seus gastos a fim de que possa exercer as atividades que a própria Constituição lhe atribui em caráter privativo.*

73 - *Tem-se aí o direito de propriedade do cidadão, de um lado, direito do Estado ao tributo, de outro. Estes direitos confluem para a formação de um outro direito fundamental: o não confisco. (Grifei).*

(...).

84 - *As sanções devem ser proporcionais ao valor do tributo. Este é o valor que deve ser a sua base de cálculo e não o valor de base de cálculo do tributo, como o valor da operação.” (Grifei).*

39. Verifica-se que os argumentos apresentados pela autuada são feitos com a pretensão de sustentar que se trata a multa ora imposta exorbitante, segundo ela, por não observar os princípios da proporcionalidade e o do não confisco.

40. Ocorre que, reconhecer a existência de confisco seria o mesmo que admitir a inconstitucionalidade da aplicação da multa e dos juros tais como previstos na legislação, o que é vedado a este Conselho, que somente pode reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivo legal quando estiver diante de uma das hipóteses previstas no art. 62, parágrafo único, do seu Regimento Interno, quais sejam:

*“I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de:*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*

*c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”*

41. No caso dos presentes autos, contudo, não ocorreu qualquer dessas hipóteses.

42. É oportuno reiterar que não cabe a autoridade administrativa decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional, inclusive, insista-se, que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Poder Judiciário pela Constituição Federal. No Capítulo III, do Título IV, notadamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte originário 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.

43. Ademais, o Conselho de Contribuintes, por meio de seu Regimento Interno e Súmula, impuseram regra proibitiva nesse sentido:

*Súmula 02 do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007:*

*“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.”*

*“Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes):*

*Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”*

44. Assim, deixo de apreciar eventuais aspectos relacionados à exorbitância da multa imposta ao presente caso, haja vista que não compete a autoridade lançadora ou julgadora dispensar ou reduzir valores de multas, sob o argumento de inconstitucionalidade, aí compreendida abusividade e ilegalidade.

45. Por outro lado, no caso destes autos o período fiscalizado abrange 05/2000 a 02/2007 que foi lançado em 30/05/2007 (fl. 04), antes da vigência da MP nº 449/2008, ou seja, a multa aplicada variaria de 24% a 100%, a depender da fase do processo administrativo.

46. No caso destes autos a multa aplicada é 75%, o que leva a questionar: como isso pode ser mais benéfico ao contribuinte? Este patamar de 75% só será mais benéfico quando a multa do artigo 35, da Lei nº 8.212/91 na redação das Lei nº 9.876/99, chegasse a 80%, na fase de execução fiscal, ainda, que não citado o devedor, desde que não houvesse parcelamento.

47. Feitos estes esclarecimentos necessários entendo que deve ser aplicado ao lançamento a multa do artigo 35, da Lei nº 8.212/91 na redação da Lei nº 9.876/99, devendo esta ser limitada a 75% em respeito ao artigo 35 – A, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, dependendo, contudo, da época do pagamento, parcelamento ou execução.

48. Aplicando a situação acima, em respeito ao princípio da retroatividade benigna ou *lex mitior*, prevista no art. 106 do CTN, inciso II, alínea “c”, deve o Fisco perscrutar, na aplicação da multa, a existência de penalidade menos gravosa ao contribuinte.

49. Ressalte-se que, no caso, não se pode aplicar a multa do artigo 61, § 2º, “a”, pois o presente auto cuida de lançamento de ofício, isto é, aquele realizado pelo fisco.

## CONCLUSÃO

50. Dado o exposto, conheço do recurso voluntário, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, para que seja:

a) decotado do lançamento os valores atingidos pela decadência, relativamente às competências 10/2000, 11/2000, 03/2001 a 06/2001, 08/2001, 09/2001, 01/2002, 02/2002.

Processo nº 13826.000201/2007-20  
Acórdão n.º **2803-002.974**

**S2-TE03**  
Fl. 400

b) a multa seja aplicada nos moldes do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 na redação anterior a MP nº 449/2008, devendo a progressão da multa ser limitada ao que determina o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela MP nº 449/2008 convertida na Lei nº 11.941/2009, tudo a depender da época do pagamento, parcelamento ou execução.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Natanael Vieira dos Santos.