



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA**

**Processo nº** 15885.000199/2008-09  
**Recurso nº** 154.667 Voluntário  
**Matéria** DIFERENÇAS DE CONTRIBUIÇÃO  
**Acórdão nº** 206-01.862  
**Sessão de** 05 de fevereiro de 2009  
**Recorrente** INSTITUIÇÃO TOLEDO DE ENSINO  
**Recorrida** SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA (RECEITA FEDERAL DO BRASIL)

2ª CC/MF Sexta Câmara  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 17 de Feb. 09  
Maria Edna Ferreira Pinto  
Mat. Slape 752748

CC02/C06  
Fls. 303

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/1998

**DECADÊNCIA - INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI 8.212/1991 - SUMULA VINCULANTE - APLICAÇÃO DISPOSITIVOS CTN.**

Após a publicação da Súmula Vinculante nº 8 pelo Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, aplicam-se as disposições do CTN para fins do cômputo da decadência.

Recurso Voluntário Provido.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos em dar provimento ao recurso para declarar a decadência das contribuições apuradas. Vencidas as Conselheiras Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira (relatora), que votaram por rejeitar a preliminar de decadência. Designado para redigir o voto vencedor, na parte referente à decadência, o(a) Conselheiro(a) Elias Sampaio Freire.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

Presidente



ELIAS SAMPAIO FREIRE

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Cleusa Vieira de Souza, Lourenço Ferreira do Prado e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito referente a diferenças de contribuição referentes à parte dos segurados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e terceiros (INCRA, SESC e SEBRAE e salário-educação) lançadas em razão da perda da isenção usufruída pela empresa da cota patronal, conforme decisão proferida em Ato Cancelatório nº 006/2002.

O presente lançamento compreende o período de 01/1996 a 12/1998 e os fatos geradores correspondem aos valores pagos a favorecidos não esclarecidos através de cheques e movimentações a débito de diversas contas bancárias, cujas cópias de extratos e cheques integram o Procedimento Criminal Diverso nº 2001.61.08.007256-7 e foram disponibilizados à fiscalização pela Justiça Federal em Bauru.

A auditoria fiscal emitiu TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos solicitando à empresa que apresentasse os documentos fiscais relativos às movimentações bancárias listadas nos anexos, bem como apresentasse a comprovação dos lançamentos contábeis de tais valores, identificando os números dos lançamentos, a data dos mesmos, os valores, as contas contábeis utilizadas, inclusive as contrapartidas.

A notificada não esclareceu satisfatoriamente a origem dos pagamentos o que levou a auditoria fiscal a concluir que tais valores seriam fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A notificada apresentou defesa (fls. nº 157 a 187) onde alega que o fisco valeu-se do critério de aferição indireta para mensurar a base de cálculo sem informar ao contribuinte os dispositivos legais que amparam o procedimento.

Entende precária a constituição do salário de contribuição da presente notificação e aduz que se parte de tais numerários seriam destinados a dirigentes da Instituição, deveriam ser caracterizados como pró-labore ou lucros distribuídos e não como verba salarial, ante a ausência da falta do requisito subordinação para a caracterização do vínculo laboral.

Solicita o reconhecimento da decadência quinquenal para constituição de créditos previdenciários e colaciona julgado da 4ª CaJ.

Apresenta tese de que o termo “exercício” a que se refere o art. 45 da Lei nº 8.212/91 deve ser interpretado como MÊS em que foi materializado o fato gerador. Assim, na ocorrência de não recolhimento, o prazo decadencial começaria a fluir no início do mês seguinte.

Irresigna-se pela aplicação da taxa de juros SELIC e considera a multa aplicada confiscatória.

Em Decisão-Notificação nº 21.423.4/0175/2007 (fls. nº 202 a 205) o lançamento foi considerado procedente.

A notificada apresentou recurso tempestivo (fls. nº 217 a 264), a notificada efetua repetição das alegações de defesa.

Inova na alegação da não comprovação da ocorrência do fato gerador hábil para exigência das contribuições em tela e da necessidade de se comprovar que os valores lançados efetuados a favorecidos não conhecidos seriam decorrentes de contraprestação por serviços prestados.

Não houve apresentação de contra-razões.

É o relatório

### Voto Vencido

Conselheira ANA MARIA BANDEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

Quanto à preliminar de decadência entendo necessário efetuar algumas considerações.

O lançamento em questão foi efetuado com amparo no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, que trata da decadência das contribuições previdenciárias da seguinte forma:

*"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."*

A constitucionalidade do dispositivo encimado sempre foi objeto de questionamento, seja no âmbito administrativo, como no caso em tela, seja no âmbito judicial.

Em sede do contencioso administrativo fiscal, em obediência ao princípio da legalidade e, considerando que o art. 45 da Lei nº 8.212/1991 encontra-se vigente no ordenamento jurídico pátrio, as alegações a respeito da constitucionalidade do citado artigo não eram acolhidas.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Em decisão unânime, o entendimento dos ministros foi no sentido de que o artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, afirma que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

**Súmula Vinculante 8** "São inconstitucionais os 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."

Nos termos do art. 103-A e parágrafos, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, os efeitos das súmulas vinculante alcançam a administração pública em qualquer de suas esferas, conforme se verifica, *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.*

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

*§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.*

*§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso." (g.n.).*

Portanto, a questão relativa à decadência deve ser analisada à luz das disposições contidas no Código Tributário Nacional que trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

*"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."*

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

*“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.”*

Entretanto, tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por conseqüência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Para corroborar o entendimento acima, colaciono alguns julgados no mesmo sentido:

*“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.*

*1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual 'o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado'.*

*2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*

3. *No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.*

4. *Agravo regimental a que se dá parcial provimento.” (AgRg nos EREsp 216.758/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006).*

**"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO QÜINQUÊNAL. MANDADO DE SEGURANÇA. MEDIDA LIMINAR. SUSPENSÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE.**

1. *Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), que é de cinco anos.*

2. *Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.*

*Omissis.*

4. *Embargos de divergência providos.” (EREsp 572.603/PR, 1ª Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005).*

No caso em tela, trata-se do lançamento de contribuições em que a entidade não efetuou qualquer antecipação, logo, aplica-se o art. 173, inciso I, do CTN.

Pelo dispositivo encimado, o prazo decadencial começaria a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assevere-se que a entidade encontrava-se em gozo da isenção, porém, como não demonstrou cumprir os requisitos necessários à continuidade do benefício, teve a isenção cancelada.

Somente após o cancelamento da isenção é que o fisco pôde efetuar os lançamentos das contribuições patronais, pois nos termos do art. 175, inciso I do CTN, a isenção exclui o crédito tributário e, por conseqüência, impede a sua constituição.

A isenção como fator impeditivo da constituição do crédito tributário é assente na doutrina conforme se observa dos trechos abaixo transcritos.

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, temos que:

*“Diz o CTN que excluem o crédito tributário a isenção e a anistia (art. 175). Excluir o crédito significa evitar que ele se constitua (g.n.).”<sup>1</sup>*

Segundo Aliomar Baleeiro:

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário - Hugo de Brito Machado - 24ª Edição - Malheiros Editores - 2004 - pag. 216

*"A isenção decorre de lei e dirige-se à autoridade administrativa, excluindo do tributo decretado determinadas situações pessoais ou reais. A isenção veda a constituição do crédito tributário, mas deixa de pé as obrigações acessórias (g.n.)"*<sup>2</sup>

No mesmo sentido discorreram, Walter Barbosa Corrêa e Cláudio Borba:

*"Ora, a "exclusão" significa "ato ou efeito" de excluir. Isto pode levar os menos atentos a julgar que esse capítulo cuida de obrigação em que o crédito tributário já tenha nascido, pois só se põe fora ou elimina – exclui – aquilo que já existe dentro. Entretanto, os dois fenômenos tributários que o art. 175 admite excluir o crédito tributários, na verdade, não produzem esse efeito, que é próprio da extinção da obrigação, mas, sim, vedam a constituição do crédito tributário. Na isenção e na anistia, o crédito não chega a se constituir, verificando-se, por isso, o impedimento no lançamento.(g.n.)"*<sup>3</sup>

*"As causas da exclusão do crédito tributário são, nos termos do art. 175 do CTN, a isenção e a anistia. Logo, ocorrendo qualquer uma delas, o crédito tributário não chega a ser constituído pelo lançamento, apesar de ter ocorrido o fato gerador.(g.n.)"*<sup>4</sup>

Em estudo coordenado por Volney Zamenhof de Oliveira Silva, concluiu-se que:

*"O art. 175 do CTN estabelece os casos (isenção ou anistia) em que se dá a exclusão do crédito tributário, que significa a impossibilidade de sua constituição. Em conclusão, a exclusão do crédito tributário significa a impossibilidade de este vir a se formalizar, portanto, a exclusão obsta a perfeita constituição do crédito que seria formalizado pelo lançamento que sequer ocorrerá. (g.n.)"*<sup>5</sup>

Por fim, cito Sérgio Pinto Martins que assim se manifestou:

*"Exclusão do crédito tributário é o impedimento de sua constituição. Evita-se que o crédito tributário seja constituído. Ocorre o fato gerador, que dá início à obrigação tributária, mas o crédito não chega a ser constituído porque a lei dispensa a exigência do tributo. (g.n.)"*<sup>6</sup>

No caso concreto, diante da impossibilidade de constituição do crédito tributário antes da emissão do Ato Cancelatório de isenção, o prazo decadencial começou a fluir a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao cancelamento da mesma, ou seja, de 01/01/2003, uma vez que o Ato Cancelatório foi emitido em 30/06/2002, atendendo perfeitamente o preceito estabelecido no art. 173, inciso I, do CTN.

<sup>2</sup> Direito Tributário Brasileiro - Aliomar Baleeiro - 11ª Edição - atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi - Ed. Forense - 2000 - pag. 915

<sup>3</sup> Comentários ao Código Tributário Nacional - Walter Barbosa Corrêa - Coordenado por Yves Gandra da Silva Martins - 5ª Edição - Editora Saraiva 2008 - pag. 476

<sup>4</sup> Direito Tributário - Cláudio Borba - 18ª Edição - Editora Campus - Rio de Janeiro - 2005 - pag. 383

<sup>5</sup> Código Tributário Nacional Comentado, Anotado e Atualizado - Coordenado por Volney Zamenhof de Oliveira Silva - 4ª Edição - CS Edições Ltda - Campinas - 2004 - pag. 644

<sup>6</sup> Manual de Direito Tributário - Sérgio Pinto Martins - 3ª Edição - Editora Atlas S/A - 2004 - pag. 209

O entendimento acima encontra respaldo na decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no Agravo de Instrumento n° 2008.04.00.013235-3/RS, do qual transcrevo os seguintes trechos:

*"a) Da decadência.*

*A CDA que instrui o feito tem por objeto a cobrança de débitos de natureza previdenciária, relativos ao período de 07/1997 a 12/1999, sendo que o respectivo lançamento foi efetuado aos 21.12.2005.*

*Tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo recolhimento não foi realizado pelo contribuinte, a regra é no sentido de que cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício, no prazo decadencial de 5 (cinco) anos. Nesse sentido, trago à baila a seguinte ementa:*

**"AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ARTS. 150, § 4º, E 173 DO CTN. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. DECADÊNCIA CONFIGURADA. AGRAVO DESPROVIDO.**

*1. Esta Corte tem-se pronunciado no sentido de que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.*

*2. No caso dos autos, não houve antecipação do pagamento pela contribuinte, razão pela qual se aplica a orientação desta Corte no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo devedor, incide a regra do art. 173, I, do CTN. Assim tem-se por configurada a decadência.*

*3. Agravo regimental desprovido." (AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - 756159, DJ DATA:01/02/2007 PÁGINA:408; disponível no sítio <http://www.jf.gov.br>) O caso em questão, todavia, comporta análise mais aprofundada, visto que, à época dos fatos geradores, gozava a parte excipiente de imunidade tributária, posteriormente afastada.*

*Em defesa, sustenta a parte excepta a tese de que como marco inicial da contagem para a constituição do crédito tributário deveria ser considerada a data do cancelamento da isenção/imunidade, e não do fato imponible. Assiste-lhe razão.*

*Conforme refere a Fazenda Nacional, "como se poderia lançar, se a imunidade inviabiliza o próprio exercício da competência tributária?" (fl. 131).*



*Ou seja, tratando-se a imunidade de vedação absoluta ao poder de tributar, segundo os limites traçados pela Constituição, não se pode querer atrelar a data de início do prazo decadencial àquela do exercício seguinte à da ocorrência dos fatos geradores, conforme pretende a parte excipiente.*

*O mais razoável é se considerar, com base em uma interpretação lógica, como marco inicial da contagem do prazo decadencial o exercício seguinte àquele em que afastado o direito ao gozo da imunidade pela parte excipiente, por meio do Ato Cancelatório da Isenção das Contribuições Sociais n. 19.421.4/001/2002. No caso, 1º de janeiro de 2003 - a imunidade foi cancelada em 19.02.2002, conforme documento em anexo. A partir daí, sim, veio à tona o direito de constituição dos créditos tributários.*

*Entendo que essa é a posição que mais se compatibiliza com o disposto no art. 173, I, do CTN.*

*Complemento o raciocínio com as palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho, citado por Cleide Previtalli Cais (O Processo Tributário. 5. ed. São Paulo: RT, 2006; p. 741):*

*"Para que o titular de um direito o perca é necessário, antes, que ele exista." (grifado)*

*Assim, tendo em vista que o início da contagem do prazo decadencial passou a fluir a partir do dia 1º de janeiro de 2003, e que o lançamento dos créditos tributários foi realizado em 21.12.2005, não há falar em decadência do direito da Fazenda Nacional, visto não transcorridos mais de cinco anos entre tais marcos temporais.*

*Afasto, portanto, a alegação de decadência do direito de lançamento dos créditos tributários cobrados." (Agravo de Instrumento nº 2008.04.00.013235-3/RS, Relator: Des. Álvaro Eduardo Junqueira – grifos acrescidos). (g.n.).*

Como o prazo decadencial passou a fluir a partir de 01/01/2003 e o lançamento ocorreu em 19/12/2006, não se operou a decadência do direito de constituição do crédito, conforme alegou a recorrente.

Outra preliminar suscitada pela recorrente refere-se à ausência nos autos dos fundamentos legais que amparam o procedimento do arbitramento.

Assiste razão à recorrente. Tal alegação já havia sido apresentada em sede de defesa, no entanto, não foi providenciado o saneamento e a decisão de primeira instância silenciou a respeito.

Não há dúvidas de que se consubstanciou numa aferição indireta o procedimento adotado pela fiscalização quando a empresa se recusou a apresentar os documentos e lançamentos contábeis que justificassem os pagamentos efetuados por meio de cheques e movimentações em contas correntes da empresa.

Não constou no relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito e nem no Relatório Fiscal qualquer menção ao fundamento legal que ampara tal procedimento.

A ausência do fundamento legal no relatório Fundamentos Legais do Débito, por si só, não é capaz de tornar nulo o lançamento, pois constando tal informação do Relatório Fiscal, estaria garantido o contraditório e ampla defesa da notificada no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Tal entendimento foi consolidado no âmbito do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social, que detinha a competência para o julgamento dos lançamentos da espécie até a transferência de tal competência para o Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. A citada consolidação se deu quando a questão foi submetida ao Conselho Pleno do CRPS que pelo Enunciado nº 29, editado pela Resolução nº 6, de 13/12/2006 e publicada no DOU de 21/12/2006, dispôs o seguinte:

*“Nos casos de levantamento por arbitramento, a existência do fundamento legal que ampara tal procedimento, seja no relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD ou no Relatório fiscal – REFISC garante o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, não gerando a nulidade do lançamento.”*

Não obstante o zelo demonstrado pela auditora fiscal na apuração dos fatos geradores, na confecção do relatório fiscal e demais peças que compõem a NFLD, no que tange ao fundamento legal que ampara o arbitramento no presente caso, qual seja, o § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, este não foi informado ao contribuinte.

Diante de todo o exposto e considerando tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso para **ANULAR** a presente notificação, por vício formal.

É como voto

Sala das Sessões, em 05 de fevereiro de 2009

  
ANA MARIA BANDEIRA

## Voto Vencedor

Conselheiro ELIAS SAMPAIO FREIRE, Relator-Designado

Peço vênia à ilustre conselheira relatora para divergir de suas conclusões acerca da inocorrência da decadência de contribuições previdenciárias de lançamento cientificado ao contribuinte em 19/12/2006 referente a fatos geradores ocorridos entre as competências 01/96 e 12/98, pelas razões que se seguem.

Inicialmente saliento que, não obstante o texto constitucional, em seu artigo 195, § 7º, empregue o termo *isenção*, é pacífico na doutrina que se trata de *imunidade*:

*"O art. 195, §7º, da Superlei, numa péssima redação dispõe que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social. Trata-se, em verdade, de uma imunidade, pois toda restrição ou constrição ou vedação ao poder de tributar das pessoas políticas com habitat constitucional traduz imunidade, nunca isenção, sempre veiculável por lei infraconstitucional." (Sacha Calmon Navarro Coelho, Curso de Direito Tributário Brasileiro, 3ª edição, Ed. Forense, 1999, p. 147/148).*

Na mesma obra, o citado autor estabelece traços distintivos entre a imunidade e a isenção:

*"A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.*

*A isenção é heterônima quando o legislador de uma ordem de governo com permissão constitucional, proíbe ao legislador de uma ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição). (p. 158)."*

Outrossim, o próprio STF já pacificou o entendimento de que se trata de imunidade:

**"MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. QUOTA PATRONAL. ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS. IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º). RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.**

(...)



*A cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a Seguridade Social - contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.*

*A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.(...) (STF, 1ª Turma, RMS 22.192-9/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.12.96, unânime - grifei).*

Vale repisar que em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal editou o seguinte enunciado da súmula vinculante nº 8, publicada no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006, em 20 de junho de 2008:

*"Súmula vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."*

Portanto, dada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91 e, conseqüentemente, a aplicação das regras previstas no Código Tributário Nacional, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

No REsp 879.058/PR, DJ 22.02.2007, a 1ª Turma do STJ pronunciou-se nos termos da seguinte ementa:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. TRIBUTÁRIO.**

**TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.**

1. omissis

2. omissis

3. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art.173, I, do CTN, segundo o qual '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 '.

4. *Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; AgRg nos ERESP 216.758/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 10.04.2006.*

5. *No caso concreto, todavia, não houve pagamento. Aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.*

6. *Recurso especial a que se nega provimento.*"

E ainda, no REsp 757.922/SC, DJ 11.10.2007, a 1ª Turma do STJ, mais uma vez, pronunciou-se nos termos da ementa colacionada:

*"EMENTA CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*ARTIGO 45 DA LEI 8.212/91. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

*TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.*

*1. "As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social" (Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade no REsp nº 616348/MG) 2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".*



3. *Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa " e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa " — , há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.*

4. *No caso, trata-se de contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação, e não houve qualquer antecipação de pagamento. Aplicável, portanto, a regra do art. 173, I, do CTN.*

5. *Recurso especial a que se nega provimento.*

É a orientação também defendida em doutrina:

*"Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de cancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos." (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011).*

*"Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência — homologação tácita, extintiva do crédito — ao transcurso in albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada" (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3ª ed., p. 404).*



No caso dos autos, entendo que quer pela aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN, que conta o prazo decadencial a partir do fato gerador, quer pela aplicação do art. 173, I do CTN, que considera o termo inicial da contagem como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado, há a ocorrência da decadência.

Dirijo do entendimento da ilustre relatora no sentido de que “no caso concreto, diante da impossibilidade de constituição do crédito tributário antes da emissão do Ato Cancelatório de isenção, o prazo decadencial começou a fluir a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao cancelamento da mesma, ou seja, de 01/01/2003, uma vez que o Ato Cancelatório foi emitido em 30/06/2002, atendendo perfeitamente o preceito estabelecido no art. 173, inciso I, do CTN”.

Caso contrário, ao aderir a este entendimento estaria, na verdade, admitindo a inoccorrência da decadência de constituição de crédito de contribuições previdenciárias devidas por entidades até então consideradas imunes. Desta feita, na hipótese de se aplicar esta interpretação, poderia ter sido feito o lançamento de contribuições previdenciárias referentes a fatos geradores ocorridos na década de 80, na década de 70, na década de 60 e, assim por diante e, ainda assim, não seria declarada a decadência.

Confira-se excerto do voto condutor acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, na Apelação Cível nº 2003.71.01.000251-5/RS, Relatora Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, Publicado em 16/10/2008, no que diz respeito à contagem de prazo decadencial da constituição de crédito previdenciário concernentes a entidades antes consideradas como imunes:

*“EMENTA EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÕES. PRAZO DECADENCIAL. ART. 173, I, DO CTN. IMUNIDADE. ENTIDADE FILANTRÓPICA. CONCEITO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ART. 195, § 7º, DA CF/88. ART. 55 DA LEI 8.212/91. LEI COMPLEMENTAR VERSUS LEI ORDINÁRIA. PRECEDENTES DO STF. POSIÇÃO CONSOLIDADA NA CORTE ESPECIAL DESTA TRIBUNAL. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS NO CASO CONCRETO.*

*1. A partir da CF/88, as contribuições sociais, dentre elas as previdenciárias, passaram a ter natureza tributária, voltando os prazos prescricional e decadencial a ser regulados pelo CTN (cinco anos).*

*2. De acordo com o teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, são inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência do crédito tributário.*

*3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver pagamento antecipado, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN, extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. A regra do § 4º do artigo 150 do CTN só pode ser aplicada nos casos de antecipação.*

.....  
1) Decadência



*Cabe, de início, observar que, a partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais, dentre elas as previdenciárias, passaram a ter natureza tributária, voltando os prazos prescricional e decadencial a ser regulados pelo CTN (cinco anos).*

*Refere o INSS o prazo de 10 anos estabelecido no art. 45 da Lei nº 8.212/91. Contudo, tendo em vista a equiparação das contribuições previdenciárias a tributo e o disposto no art. 146 da Carta Maior, que remete à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais de legislação tributária, tenho que não poderia se fixar dito prazo mediante lei ordinária.*

*Sobre o tema, o seguinte julgado da Corte Especial deste Regional, cuja ementa transcrevo:*

**ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CAPUT DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91.**

*É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.*

*(AI nº 2000.04.01.092228-3/PR, Rel. Des. Fed. Amir Sarti, DJU, ed. 05-09-2001) Ademais, a matéria já foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, culminando com a edição da Súmula Vinculante nº 08, nos seguintes termos:*

*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*

*Depreende-se, pois, que as contribuições discutidas nos autos sujeitam-se ao prazo decadencial de cinco anos.*

*Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver pagamento antecipado, o início do prazo decadencial é fixado pelo art. 173, I, do CTN, pois a regra do § 4º do artigo 150 do CTN só tem aplicação aos casos de antecipação. Sendo assim, o direito de a autoridade fazendária constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Nesse sentido, a Súmula 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos, verbis:*

*"Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador."*

*Frise-se não prosperar a tese de incidência cumulativa dos arts. 150, § 4º, e 173, inciso I, ambos do CTN. Primeiro, porque contraditória e dissonante do sistema do CTN a aplicação conjunta de duas causas de extinção de crédito tributário. Segundo, porquanto inviável, consoante já assinalado, a incidência do § 4º do art. 150 do CTN em caso de inexistência de qualquer pagamento antecipado, haja vista que o ato de*



*homologação, consubstanciado na anuência da Administração em relação a uma atuação positiva do contribuinte, pressupõe a existência de algum recolhimento.*

*Nesse sentido, é a seguinte decisão do STJ:*

**"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 173, I, E 150, § 4º, DO CTN.**

*1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".*

*2. omissis 3. No caso concreto, o débito é referente à contribuição previdenciária, tributo sujeito a lançamento por homologação. e não houve qualquer antecipação de pagamento. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.*

*4. Agravo regimental a que se dá parcial provimento.*

*(AgRg nos EREsp 216758/SP, Primeira Seção, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, DJ 10.04.2006)"*

*No caso, a execução objetiva a cobrança dos débitos relativos às competências de 01/1995 a 08/1998, constituídos mediante lançamento, formalizado em 26/03/2001.*

*Desse modo, quando a dívida foi constituída, o Fisco já havia decaído do direito de constituir os créditos relativos às competências de 01/1995 a 11/1995."*

Como se depreende da leitura do voto acima colacionado, ao apreciar o início da contagem de prazo para averiguação da ocorrência da decadência a decisão considerou as competências da ocorrência dos fatos geradores e a formalização do lançamento. Concluindo que fatos geradores ocorridos de 01/95 a 11/95 encontravam-se decaídos em 2001.

Chamo a atenção que de acordo com a conclusão da ilustre relatora, em 2006 não teria ainda havido a ocorrência da decadência do direito de o fisco constituir créditos referentes a fatos geradores ocorridos em 1996. Ora, esta interpretação acabaria por solapar o conteúdo da Súmula Vinculante nº 8, já que inviabilizaria a aplicação do prazo decadencial previsto no CTN.

A propósito, o Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda, que trata do alcance da Súmula Vinculante nº 8, é claro no sentido de que não é admitida interpretação restritiva à sua aplicação, *in verbis*:

*"16.Fincada, pois, a primeira conclusão: a Súmula Vinculante nº 8 não autoriza interpretação e aplicação que prejudiquem o que determinado pelo verbete. Veda-se interpretação que lhe reduza o alcance.*

.....



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

a) A Súmula Vinculante n° 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar -- efetivamente -- o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;"

Ademais, nunca o fisco esteve impedido de fiscalizar a recorrente e, conseqüentemente, verificar o cumprimento dos requisitos necessários ao gozo da imunidade.

Destarte, concluo que na data da ciência da lavratura da NFLD, que se deu em 19/12/2006, as contribuições apuradas referentes ao período de 01/1996 a 12/1998, já se encontravam fulminadas pela decadência.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para declarar a decadência das contribuições apuradas.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de fevereiro de 2009

  
ELIAS SAMPAIO FREIRE