



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

Processo nº 10680.011612/2004-10
Recurso nº 237.058 Voluntário
Acórdão nº 3802-00.232 – 2ª Turma Especial
Sessão de 1 de julho de 2010
Matéria Contribuição para o PIS/PASEP. Decadência.
Recorrente COFASO - Construtora Faria Soares Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/10/2000, 31/12/2000

DESISTÊNCIA EXPRESSA. RENÚNCIA PARCIAL À LIDE. DEFINITIVIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Considerar-se-á não impugnado e definitivamente constituído o crédito tributário relacionado a matéria objeto de pedido expresso de desistência formalizado pelo sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/1998, 30/04/1999, 31/05/1999, 30/06/1999, 31/07/1999, 31/08/1999

PIS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO MATERIALIZADO. *DIES A QUO* PARA A CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. DATA DO FATO GERADOR.

As contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social - CSLL, COFINS e PIS/PASEP -, diante da obrigatoriedade legal que exige a antecipação de seu recolhimento sem o prévio exame da autoridade administrativa, se enquadram como tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional. De acordo com referido artigo, para que se configure o lançamento por homologação é requisito indispensável o recolhimento do tributo, caso em que o sujeito passivo antecipa-se à atuação da autoridade administrativa. Dessa forma, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários satisfeitos pela via do pagamento.

Diante da constatação de pagamento antecipado, mesmo que parcial, a contagem do prazo decadencial deverá observar a regra prescrita no artigo

150 do CTN, cujo § 4º estabelece o prazo de cinco anos para a homologação, a contar da ocorrência do fato gerador. Referida regra, diante da inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, proclamada na Súmula Vinculante nº 8, vale integralmente para as referenciadas contribuições sociais.

PREJUDICIAL DE MÉRITO. DECADÊNCIA.

Transcorrido o prazo quinquenal para a constituição dos créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, deverá ser declarada a decadência, posto que já extinto o próprio direito que vigorava em favor da Fazenda Pública quando da formalização do auto de infração. Prejudicial de mérito materializada.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

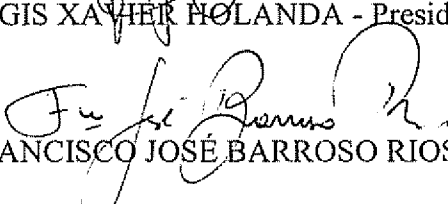
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Especial da Terceira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, no seguinte sentido:

I) **preliminarmente**, para **não conhecer da lide** em relação aos créditos tributários correspondentes aos seguintes períodos de apuração: 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/10/2000 e 31/12/2000; e,

II) **no mérito**, para conhecer do recurso voluntário no que diz respeito ao PIS de competência de dezembro de 1998 e de abril a agosto de 1999, **dando-lhe integral provimento**, com a consequente exoneração da exigência do tributo relativamente aos referenciados períodos, e demais consectários constantes do auto de infração (multa de ofício e juros de mora).


RÉGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.


FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS - Relator.

FORMALIZADO EM: 19 de setembro de 2010.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Régis Xavier Holanda, Francisco José Barroso Rios, Adélcio Salvalágio, Alan Fialho Gandra e Alex Oliveira Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da 1ª Turma da DRJ Belo Horizonte (fls. 208/218), a qual, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento formalizado contra a recorrente, nos termos do Acórdão nº 10.878, proferido em 24 de abril de 2006.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida, a seguir transcrito na sua integralidade:

Contra a interessada foi lavrado o auto de infração de fls. 4/12 com exigência de crédito tributário no valor de R\$ 33.156,65 a título de contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), juro de mora e multa proporcional de 75 % por insuficiência de recolhimento para os períodos relacionados nas fls. 6/7.

A Fiscalização destaca que a autuação ocorreu "com base nos balancetes mensais fornecidos pela empresa, após confrontação com os valores informados nas DCTF". Esclarece que as diferenças encontradas na apuração da contribuição referem-se, basicamente, conforme fls. 15 e 16 do Termo de Verificação Fiscal, à exclusão da base de cálculo das obras subcontratadas; à não tributação das medições na medida em que foram efetuadas e à não inclusão das recuperações de despesas na base de cálculo da contribuição.

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do referido auto de infração.

Irresignada, tendo sido cientificada em 24/09/2004, a empresa apresentou, em 26/10/2004, o arrazoadado de fls. 194/201, acompanhado dos documentos de fls. 202/206, com as suas razões de defesa a seguir reunidas sucintamente

A defendente requer seja cancelado o lançamento no que concerne aos créditos oriundos dos fatos geradores havidos entre dezembro de 1998 e agosto de 1999, tendo em vista a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir tais créditos tributários, nos termos do art. 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).

Alega que o procedimento levado a efeito pela impugnante de, a partir de janeiro de 1999, excluir da base de cálculo da contribuição os valores referentes à contratação de subempreiteiros está ancorado no art. 3º, § 2º, inc. III, da Lei nº 9.718, de 1998, arguindo assim "pelo cancelamento da autuação ora impugnada, na parte relativa à matéria aqui focada".

A contribuinte assevera que, em virtude do art. 7º da Lei nº 9.718, de 1998, o fato gerador da contribuição "ficaria diferido até a data do efetivo recebimento por parte do empreiteiro/impugnante, haja vista que todos os seus clientes, sem exceção, são pessoas jurídicas de direito público".

Afirma a autuada que o diferimento do recolhimento do PIS de acordo com o regime de caixa no caso de serviços de construção civil contratados por órgãos públicos já era admitido pelo Erário Federal ainda antes da vigência da Lei nº 9.718, de 1998 (IN SRF nº 126, de 1988, e MP nº 1.724, art. 7º). Afirma também que não foi arrolada, entre a fundamentação legal, dispositivo "que determinasse a expedição do faturamento no mesmo mês em que fosse formalizada dada (sic) medição da obra de construção civil".

A contribuinte assegura que a Fiscalização está exigindo o recolhimento relativamente a medições ocorridas e não faturadas, já na vigência da Lei nº 9.718, de 1998 (dez/99 e dez/00), "em notória inobservância às determinações de seu art. 7º".

Requer, por fim, o cancelamento do lançamento também pelo reconhecimento de que os valores de recuperação de despesas não representam ingresso de novas receitas para a contribuinte, não podendo ser considerados na base de cálculo da contribuição, nos termos do art. 3º, § 2º, inc. II, da Lei nº 9.718, de 1998, e da própria ratio da legislação de regência.

Para corroborar todo o entendimento anteriormente esposado, a defendente cita e transcreve por toda peça impugnatória legislação e jurisprudência (administrativa e judicial) a respeito.

É o relatório.

Os argumentos aduzidos pelo sujeito passivo, no entanto, não foram acatados pela primeira instância de julgamento administrativo fiscal, tendo a DRJ Belo Horizonte, como já dito, mantido integralmente o crédito tributário constituído contra a reclamante, conforme ementa do Acórdão formalizado por sua 1ª Turma de Julgamento, nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/2000

Ementa: O prazo decadencial das contribuições que compõem a Seguridade Social – entre elas o PIS – encontra-se fixado em lei.

A atividade administrativa, sendo plenamente vinculada, não comporta apreciação discricionária no tocante aos atos que integram a legislação tributária.

Não merece reparos o lançamento, quando efetuado consoante a legislação de regência da matéria.

Lançamento Procedente

Cientificada da referida decisão em 11/09/2006 (conforme AR de fls. 225), a interessada, em 03/10/2006 (fls. 228), apresentou o recurso voluntário de fls. 228/234, onde alega:

- a) a decadência do direito à constituição dos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram entre 31/12/1998 e 31/08/1999, uma vez que o lançamento somente se aperfeiçoou em 24/09/2004, com a intimação do sujeito passivo;
- b) que as demais matérias de mérito arroladas na peça de impugnação restam prejudicadas, uma vez que o crédito tributário a elas referentes foi incluído no parcelamento objeto da MP nº 303/2006, nos termos de petição protocolizada em 31/08/2006.

Quanto à decadência, alega que, em vista da existência de pagamento antecipado, o dispositivo legal aplicável ao fato seria aquele objeto do artigo 150, § 4º, do CTN, e não o disposto no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, hipótese esta aplicável apenas nos casos em que não houve o recolhimento, ou ainda diante da “[...] ocorrência de intenção dolosa da parte do contribuinte visando fraudar a Fazenda ou a simular pagamentos”.

Por todo o exposto, requer “[...] seja cancelado parcialmente o lançamento ora combatido, no que pertine aos créditos oriundos dos fatos geradores havidos entre dezembro de 1998 e agosto de 1999, inclusive, tendo em vista a decadência do direito da Fazenda Nacional para constituir tais créditos tributários, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional”.

Às fls. 222 consta *REQUERIMENTO DE DESISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO OU DE RECURSO ADMINISTRATIVO*, protocolizado em 31/08/2006, para fins de inclusão em parcelamento de 6 meses objeto do art. 9º da MP nº 303/2006. O pedido em tela abrange os débitos do PIS correspondentes aos seguintes períodos de apuração:

30/09/1999
31/10/1999
30/11/1999
31/12/1999
31/01/2000
29/02/2000
31/03/2000
30/04/2000
31/05/2000
30/06/2000
31/07/2000
31/10/2000
31/12/2000

Às fls. 252 a recorrente apresenta petição onde noticia a edição da Súmula Vinculante nº 8, do STF, segundo a qual “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”.

É o relatório.



Voto

Conselheiro FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS, Relator

Das preliminares

Admissibilidade do recurso.

O recurso merece ser conhecido por preencher os requisitos formais e materiais exigidos para sua aceitação.

Renúncia parcial à lide. Âmbito do julgamento.

Conforme ressaltado, a recorrente apresentou *REQUERIMENTO DE DESISTÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO OU DE RECURSO ADMINISTRATIVO* (fls. 222), não questionando mais, portanto, os débitos do PIS correspondentes aos seguintes períodos de apuração: 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/10/2000 e 31/12/2000.

Diante do referido pedido de desistência, **aludidos créditos tributários restam definitivamente constituídos na via administrativa**, não sendo englobados, pois, pelo âmbito de exame do presente julgamento.

O exame do extrato objeto da intimação dirigida ao sujeito passivo, emitida pelo sistema SINCOR-PROFISC (fls. 224), bem como das fls. 6 a 9 dos autos (auto de infração), revela que **a lide se resume, pois, aos créditos tributários objeto dos fatos geradores de dezembro de 1998, e de abril a agosto de 1999**, créditos, os quais, na visão do sujeito passivo, não poderiam subsistir, dada a já extinção do direito da Fazenda Pública quando da constituição do lançamento.

É essa, pois, a questão que será examinada na sequência.

Do mérito

Decadência. Prejudicial de mérito.

Tratamos da decadência na parte alusiva ao mérito por entendermos que seu exame não pertine a questões de natureza preliminar, como a nulidade, conforme razões aduzidas na sequência.

É verdade que o entendimento – ainda majoritário, creio – da jurisprudência é no sentido de tratar da decadência como assunto de natureza preliminar. Para os que pensam dessa forma a decadência é causa de nulidade. No entanto, me filio à tese daqueles que tratam da decadência como uma prejudicial do próprio mérito.

A nulidade, com efeito, diz respeito à existência de vícios – de natureza formal ou material –, que, como tais, requerem seja sua caracterização examinada nas preliminares ao mérito, este, nem sequer abordado se evidenciado que o ato jurídico carece das condições necessárias à sua validade. Em outras palavras, a nulidade põe termo à querela e impede, naquele momento, que se chegue ao exame do mérito.

Diferentemente, o estudo relativo à existência ou não de decadência envolve questão meritória, atinente ao exame quanto à subsistência temporal do direito por aquele que, ordinariamente, detém a competência para praticá-lo. A decadência se dá quando o titular dessa faculdade legal não a exerce em seu tempo hábil, restando a mesma – outrora legítima – fulminada em definitivo.

Tal distinção extrapola a mera teorética pelas consequências diversas daí decorrentes. As questões preliminares, como as nulidades, impedem, naquele momento, o julgamento do mérito discutido. Sanadas, no entanto, ressurge a possibilidade de se examinar a legitimidade do mérito. Exemplo disso ocorre nos casos de nulidade do lançamento por vício formal – como a falta de identificação do autuante –, ou por vício material – como o erro na identificação do sujeito passivo. Acaso novo e perfeito lançamento seja formalizado, torna-se passível a discussão do mérito e, sendo este procedente, exequível o crédito tributário.

No entanto, uma vez caracterizada a decadência, o próprio mérito resta irremediavelmente prejudicado, não ensejando mais qualquer discussão relativamente ao direito. Decadência, como se sabe, é uma das causas da **extinção** do crédito tributário (CTN, artigo 156, inciso V). Aliás, não sem razão é que o artigo 269, inciso IV, do Código de Processo Civil, estabelece que “haverá resolução de mérito [...] quando o juiz pronunciar a decadência ou a prescrição” (grifei).

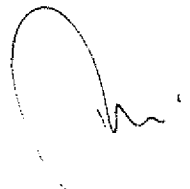
Finalmente, cite-se jurisprudência dos Tribunais que está em sintonia com o que é aqui defendido:

***PREJUDICIAL DE MÉRITO. DECADÊNCIA.** Transcorrido o prazo bienal, fixado no inciso XXIX do artigo 7.º da Constituição Federal, deve ser declarada a decadência, uma vez que se extinguiu o próprio direito de ajuizar a ação. Prejudicial de mérito acolhida. (TRT da 14ª Região. Recurso ordinário. Processo nº 00688.2005.031.14.00-2)*

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO. PIS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

1. Por absoluta impropriedade, o Tribunal a quo não pode se manifestar sobre questões de mérito reclamadas como omissas quando reconhecida questão prejudicial que impeça o exame das demais, não havendo nenhuma ofensa ao art. 535, II, do CPC. [...] (STJ. REsp 873642/SP. Segunda Turma. Julgado em 14/11/2006. Publicado no DJU de 27/11/2006, p. 269)

PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA. ART. 18 DA LEI 1.533/51. ART. 24, § 2º, DO RITJMG (RESOLUÇÃO 314/96) ATO EFETIVAMENTE IMPUGNADO. LAPSO DE TEMPO QUE SUPERA, SOBREMANEIRA, O PRAZO ASSEGURADO PARA A IMPETRAÇÃO DO MANDAMUS. EXTIÇÃO DO PROCESSO NOS TERMOS DO ART. 269, IV, DO CPC.



[...]

3. Caracterizada a prejudicial de mérito da decadência, impõe-se a extinção do processo, nos termos do art. 269, IV, do Código de Processo Civil, restando prejudicada a análise do recurso ordinário.

(STJ. RMS 15587/MG. Primeira Turma. Julgado em 02/02/2006. Publicado no DJU de 20/02/2006, p. 203)

Ação rescisória de acórdão prolatado em ação investigatória de paternidade, com pedidos cumulados de alimentos e herança. [...] Incidência, porém, do óbice do inciso V, letra 'a', porque a ação rescisória se extinguiu com exame de questão prejudicial de mérito (decadência) (art. 269, iv, do c.p.c.). [...] Precedentes do S.T.F. R.E. Não conhecido. (STF. Recurso Extraordinário nº 109252/RJ. Relator: Min. Sydney Sanches. Julgamento: 06/05/1988. Primeira Turma. Publicado no DJU de 17/06/1988, p. 15256).

Estabelecidos os pontos relevantes sobre a decadência e de seus efeitos no plano da legitimidade do direito, passemos ao exame do caso específico objeto da lide.

Contribuições sociais. Contagem do prazo decadencial. Termo a quo diante da ocorrência ou não de pagamento antecipado.

As contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social – CSLL, COFINS e PIS/PASEP –, diante da obrigatoriedade legal que exige a antecipação de seu recolhimento sem o prévio exame da autoridade administrativa, se enquadram como tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

De acordo com referido artigo, para que se configure o lançamento por homologação é requisito indispensável o recolhimento do tributo, caso em que o sujeito passivo antecipa-se à atuação da autoridade administrativa. Dessa forma, somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários satisfeitos pela via do pagamento. Em outras palavras, o CTN condiciona a contagem do prazo, tal como definida no artigo 150, ao efetivo pagamento do tributo. Essa conclusão está em sintonia com o § 1º do mesmo dispositivo, segundo o qual “o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento”.

Sobre essa questão Luciano Amaro ensina o seguinte¹:

Na prática, o “dever de antecipar o pagamento” significa que o sujeito passivo tem o encargo de valorizar os fatos à vista da norma aplicável, determinar a matéria tributável, identificar-se como sujeito passivo, calcular o montante do tributo e pagá-lo, sem que a autoridade precise tomar qualquer providência.

E o lançamento? Este – diz o Código Tributário Nacional – opera-se por meio do ato da autoridade que, tomando conhecimento da atividade exercida pelo devedor, nos termos do dispositivo, homologa-a. A atividade aí referida outra não é senão a de pagamento, já que esta é a única providência do sujeito passivo tratada no texto. Melhor seria falar em

¹ **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 364/365.

"homologação do pagamento", se é isso que o Código parece ter querido dizer.

(grifo nosso)

Como consequência, **não havendo pagamento, não há o que se homologar**, e, nesse caso, a extinção do crédito tributário não ocorre após o decurso do prazo definido no § 4º do artigo 150 do CTN, sujeitando-se, então, à regra geral prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, aplicável também se demonstrada fraude ou simulação (cujo conceito envolve o dolo). Em tais hipóteses, **o dies a quo para contagem do prazo decadencial corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.**

Nesse sentido, os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coêlho²:

Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, com o dies a quo fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a meta optata de fraudar ou simular, o dies a quo se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento ex officio poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao dies a quo para lançar ex officio, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal). Na prática, dá-se mais tempo à Fazenda para acordar e agir. O seu sono jurídico, perdurando, faz caducar o poder-dever de lançar o crédito. A obrigação se desfaz.

(grifou-se)

Na mesma obra, ao tratar da decadência (p. 475/476), assim leciona Coêlho:

Temos, então, quatro pontos de partida, dies a quo, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico do lançamento.

A) A regra geral – ligada à anulabilidade do exercício fiscal – é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

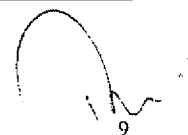
O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.

B) Todavia, o dies a quo acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo comentário.

A Fazenda, já em julho de 1997, expede a notificação requerendo documentos ligados ao fato tributável. Da data do recebimento da notificação começa-se a contar o prazo de decadência do crédito.

C) Nos impostos sujeitos a "lançamento por homologação", contudo – desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo crédito tributário – o

² Manual de Direito Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 439.



dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do § 4º do art. 150, retrotranscrito.

É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como homologação tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda Pública, extinguindo-se a obrigação.

Em ocorrendo, todavia, fraude ou simulação [...]

A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar.

D) Finalmente, prescreve o Digesto Tributário que o dia inicial para a contagem do quinquênio decadencial, nos casos de anulação do lançamento inicial por vício de forma, é aquele em que se tornar definitiva (rectius: irrecorrível) a decisão anulatória. [...]

(grifos nossos)

Luciano Amaro, já citado no presente tópico, reitera, na seguinte passagem, a restrição conceitual do lançamento por homologação – e portanto, a estreita aplicação do § 4º do art. 150 do CTN – apenas diante da ocorrência de pagamento antecipado³:

Ora, se inexistir valor a pagar (porque o crédito é maior do que o débito, porque o fato é não gerador etc.), a discussão não é sobre se cabe ou não homologar essa situação. A questão está em saber se cabe ou não proceder ao lançamento nessas situações. Se nada há que possa ser lançado de ofício (diante da omissão do indivíduo), por qual razão caberia o lançamento por homologação? Se não há o que pagar, e isso é verificado pela fiscalização, não há motivo para lançar coisa nenhuma. Se o indivíduo nada pagou e a fiscalização verifica que havia tributo a pagar, o que se passa não é que ela deixe de homologar o não-pagamento; cabe, sim, lançar (de ofício) o tributo que o devedor tinha o dever de pagar independentemente de "prévio exame" do Fisco. Que o decurso do prazo associado ao silêncio da autoridade é extintivo de eventuais pretensões do Fisco, tanto numa hipótese como noutra, não há dúvida; porém, tendo havido pagamento, dá-se (na mecânica engendrada pelo CTN), o lançamento por homologação tácita, e, se não tiver ocorrido pagamento, nenhum lançamento terá ocorrido, nem poderá ocorrer, dada a decadência.

Em harmonia com a doutrina até aqui citada, Eurico Marcos Diniz de Santi⁴, que defende a aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, nos casos em que não há antecipação do pagamento:

8.2.1 Regra de decadência do direito de lançar sem pagamento antecipado

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos três primeiros critérios: previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, não

³ Direito Tributário Brasileiro. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 365.

⁴ Decadência e prescrição no Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 168.

ocorrência de dolo, fraude ou simulação, e não ocorrência de notificação por parte do Fisco.

Nessa configuração, o prazo decadencial é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que tenha ocorrido o evento tributário (Art. 173, I, do CTN). Anote-se, a determinação do dies a quo desse prazo tem como pressuposto a constituição jurídica do fato tributário, no qual se identificará juridicamente o tempo no fato, que é, neste caso, o marco temporal da ocorrência do mencionado evento.

Não obstante o forte embasamento doutrinário ao qual nos referimos até o presente momento, que, como visto, está em conformidade com a ideia segundo a qual a homologação a que se reporta o artigo 150 do CTN envolve, obrigatoriamente, a apuração **e o efetivo recolhimento do crédito tributário**, reconhecemos a existência, também, de relevante jurisprudência e doutrina defensora de tese divergente, onde se apregoa a **ampla** aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo para a homologação tácita do lançamento; **e isso, inclusive, nos casos onde não há o correspondente recolhimento**. Essa tese está pavimentada no juízo segundo o qual no lançamento a que se reporta o artigo 150 do CTN, o objeto da homologação seria a **atividade** exercida pelo sujeito passivo, **sendo irrelevante se dessa atividade tenha sucedido, ou não, o pagamento de tributo**.

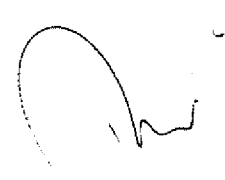
Pelas razões já apresentadas no presente tópico, claro está que não nos filiamos a esse entendimento. Diferentemente, entendemos que a homologação a que se reporta o *caput* do artigo 150 do CTN envolve, obrigatoriamente, a apuração **e o efetivo recolhimento do crédito tributário**. Se dos atos procedimentais adotados pelo sujeito passivo não decorre recolhimento tributário, não há que se falar em lançamento por homologação, uma vez que:

- a) a **atividade que se homologa**, a teor do disposto **explicitamente** no *caput* do artigo 150 do CTN, é o **pagamento antecipado**; ou, no mínimo, **envolve, obrigatoriamente**, a homologação do ato de recolhimento, além dos outros procedimentos de apuração do crédito tributário, que desaguaram, por derradeiro, na sua posterior satisfação;
- b) ademais, **não se amolda conceitualmente a lançamento o procedimento do qual não decorra a constituição do crédito tributário**, a teor do *caput* do artigo 142 do CTN, que exige, para a formação do crédito, a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo e, sendo caso, a propositura da aplicação da penalidade cabível.

José Souto Maior Borges⁵, muito embora entenda que a faculdade de homologar “[...] não se restringe apenas ao pagamento do tributo”, abrangendo “toda uma gama de circunstâncias que envolvem a atividade prévia do sujeito passivo, sobretudo o cumprimento das obrigações acessórias (CTN art. 113, § 2º)”, também pensa em sintonia com o conceito de lançamento como atividade voltada à constituição da obrigação tributária principal⁶, nos termos abaixo transcritos:

⁵ Lançamento tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 444.

⁶ Ob. cit., p. 383.



[...] Assim, a definição do lançamento não descreve um campo que corresponda ao processo lógico da interpretação de toda e qualquer norma tributária. Ficam fora do seu âmbito material as normas que prescrevem uma valoração “negativa” da situação de vida nelas contempladas, tais como as de isenção ou remissão tributárias

Por isso mesmo é que não constitui lançamento o resultado de qualquer operação lógica de subsunção do fato jurídico à norma tributária

Tanto isso é procedente que – se assim não fora – seria caracterizável todo o qualquer ato administrativo de aplicação da norma tributária material ao caso concreto como lançamento.

Não seria ainda por outra razão que no sistema do Direito brasileiro é impossível classificar os atos administrativos de lançamento em positivos e negativos. É certo que sob o prisma da aplicação da lei tributária material não há diferença essencial entre o ato de lançamento e o ato administrativo que reconhece a ocorrência dos pressupostos legais para a concessão de uma isenção tributária. A diferença entre esses dois atos irá tão-só localizar-se precisamente no resultado do processo interpretativo. [...] É inaplicável às situações subjetivas decorrentes da isenção o art. 142, caput, do CTN. Logo, o lançamento no Direito brasileiro é sempre ato de aplicação positiva da lei tributária material, no sentido de que dele resulta sempre a aplicação da norma tributária material relativa à concreta exigência da prestação tributária

Por isso, e a rigor, essas operações lógicas, posto necessárias à definição de lançamento, não importam tanto em si mesmas quanto pelo seu resultado: a fixação concreta do dever jurídico de prestar o tributo.

(grifos nossos)

Sobre essa questão conceitual a respeito do lançamento, frize-se, não discordamos do respeitável professor; antes, entendemos que tal exegese reforça a restrita aplicabilidade da homologação a que se reporta o artigo 150 do CTN ao **pagamento antecipado**. Com efeito, a prescrição em comento trata de **LANÇAMENTO** por homologação. **O que se homologa, pois, é ato positivo, concreto, relativo à constituição de crédito tributário, prestação tributária exigível, cuja inexistência afasta em absoluto o próprio conceito de lançamento.**

Ademais, ao nos debruçarmos sobre a redação do *caput* artigo 150 do CTN, não resta nenhuma dúvida de que **o legislador, ali, contemplou como exclusiva atividade passível de homologação o ato de “antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa”**. Este ato, efetivamente, é o **único que se enquadra na “atividade assim exercida pelo obrigado”, disposta na referida prescrição legal.**

É razoável, admitimos, defender que a homologação do pagamento abrange também a homologação da atividade que redundou na apuração do valor que foi recolhido. Afinal de contas, foi dessa atividade que decorreu a apuração do valor devido e o seu posterior recolhimento. No entanto, discordamos da tese que procura expandir o alcance da homologação de que trata o artigo 150 do CTN a ponto de alcançar os casos em que não houve apuração e recolhimento do crédito tributário. Como já dito, o *caput* do referido dispositivo se reporta, taxativamente, **como única atividade vinculada ao contribuinte passível de homologação**, o ato de “**antecipar o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa**”. A tese que procura amplificar o alcance normativo da homologação objeto do artigo 150 do CTN merece, pois, ser rejeitada, uma vez que não apresenta sintonia com o

próprio conceito de lançamento, muito menos ainda com a vontade expressa do legislador no texto da norma.

Por tais motivos é que, entendemos, não faz sentido reclamar a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, para fundamentar a homologação de atividade da qual não redunde efetivo recolhimento de crédito tributário.

Em resumo, para fins de fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, tem-se, em rápidas linhas, que, diante da existência de pagamento antecipado, total ou parcial, deverá ser observada a regra prescrita no artigo 150 do CTN, cujo § 4º estabelece o prazo de cinco anos para a homologação, a contar da ocorrência do fato gerador. Por outro lado, não havendo pagamento, ou ainda, nos casos de fraude ou simulação, a regra a ser observada é a prevista no artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal, segundo a qual o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.

No caso do PIS – objeto específico da lide – há ainda uma observação que merece ser contemplada.

Assim como a CSLL e a COFINS, o PIS é uma das contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, *ex vi* da alínea “d” do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, bem como do inciso VI do parágrafo único do artigo 195 do Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 (Regulamento da Previdência Social). Com respeito às contribuições em tela, estabelecia o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que o direito de constituir o crédito tributário extinguir-se-ia em dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Portanto, aludido dispositivo se contrapunha ao prazo decadencial de 5 anos estipulado no § 4º do artigo 150 do CTN, divergindo, também, em relação à sistemática que o Código Tributário prescreve para a fixação do termo de início a partir do qual o decurso do referido prazo deve ser examinado – já que fixava indefinidamente como *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. Essa questão já foi suficientemente examinada anteriormente.

No entanto, em respeito ao princípio constitucional da reserva de lei complementar, no qual se fundou sólida jurisprudência judicial e administrativa, o Supremo Tribunal Federal aprovou, em 12/06/2008 (DOU de 20/06/2008), a Súmula Vinculante nº 8, segundo a qual ***“são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”***.

Com efeito, o reconhecimento da natureza tributária das contribuições sociais, por força do artigo 195 da Constituição Federal, implicou sua subsunção à regra inserta no artigo 146, III, “b”, da mesma lei maior, onde se exige que o estabelecimento de normas gerais sobre decadência e prescrição tributárias se dê mediante a edição de lei complementar.

Assim, definida a inconstitucionalidade formal dos dispositivos da Lei nº 8.212/91 acima citados, válido, também para as contribuições sociais, as regras de prescrição e decadência estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, já comentadas acima.

Releva, finalmente, ressaltar que os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 foram expressamente revogados pelo artigo 13, inciso I, alínea "a", da Lei Complementar nº 128, de 19/12/2008.

Depois de expostos os fundamentos teóricos a respeito da contagem do prazo decadencial das contribuições sociais, resta, no tópico derradeiro, examinar, se na data em que o auto de infração foi formalizado, ainda subsistia o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

É o que será analisado na sequência.

Da decadência do direito à constituição do crédito tributário relativo ao PIS.

Conforme já asseverado, a lide se restringe ao exame quanto à existência ou não de decadência quando do lançamento do PIS relativo aos fatos geradores de dezembro de 1998, e de abril a agosto de 1999.

O lançamento foi formalizado em 24/09/2004, data da ciência do auto de infração, conforme se vê às fls. 05 dos autos.

Conforme *Termo de Verificação Fiscal*, fls. 13, constata-se que o contribuinte questionou judicialmente a legitimidade do PIS relativo aos períodos onde estão incluídos os fatos geradores objeto deste litígio administrativo, cujos depósitos judiciais, dado o malogro da empresa naquela contenda, foram convertidos em renda da União. De se reconhecer, portanto, a realização de pagamento antecipado do tributo com respeito aos períodos em tela, de sorte que a regra aplicável para a fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo decadencial é a prescrita pelo § 4º do artigo 150 do CTN, que estabelece o prazo de cinco anos para a homologação do lançamento, a contar da ocorrência do fato gerador.

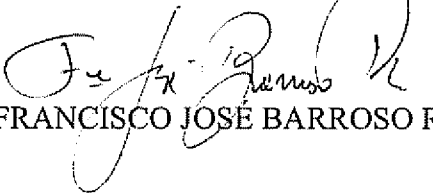
Aplicando-se a regra do artigo 150 § 4º do CTN ao fato gerador mais recente – de 31/08/1999 –, tem-se que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário expirou em 31/08/2004. **Ora, como o auto de infração só foi formalizado posteriormente – em 24/09/2004 –, patente está que, em tal data, aludido direito já se encontrava definitivamente extinto pela decadência, conclusão à qual se aplica a todos os demais fatos geradores objeto desta contenda, posto se referirem a períodos ainda mais antigos ao presentemente examinado.**

Da conclusão

Diante de todo o exposto, voto no seguinte sentido:

- I) **preliminarmente**, para **não conhecer da lide** em relação aos créditos tributários correspondentes aos seguintes períodos de apuração: 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999, 31/12/1999, 31/01/2000, 29/02/2000, 31/03/2000, 30/04/2000, 31/05/2000, 30/06/2000, 31/07/2000, 31/10/2000 e 31/12/2000; e,
- II) **no mérito**, para conhecer do recurso voluntário no que diz respeito ao PIS de competência de dezembro de 1998 e de abril a agosto de 1999, **dando-lhe integral provimento**, com a consequente exoneração da exigência do

tributo relativamente aos referenciados períodos, e demais consectários
constantes do auto de infração (multa de ofício e juros de mora).


FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS