



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

**Processo n°** 13807.000097/99-49  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-002.320 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de fevereiro de 2014  
**Matéria** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL  
**Recorrente** MARBOR MAQUINAS LTDA  
**Recorrida** DRJ SÃO PAULO

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/05/1992, 31/10/1992, 30/11/1992, 31/12/1992, 31/01/1993, 28/02/1993, 31/03/1993

Ementa:

**DECADÊNCIA.**

É inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991 que trata de decadência de crédito tributário. Súmula Vinculante nº 08 do STF.

A determinação do termo inicial para contagem do prazo decadencial depende da existência de pagamento ou de alguma atividade que o substitua ou que autorize o não pagamento. Caso não seja identificada a antecipação do pagamento, o termo inicial será o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme determina o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN). Caso contrário, o termo inicial será a data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente Substituto

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva, Pedro Souza Bispo (Suplente) e Luiz Carlos Shimoyama (Suplente).

## Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *verbis*:

*Em ação fiscal levada a efeito no domicílio da empresa MARBOR MAQUINAS LTDA. (CNPJ: 61.408.514/0001-75) foi efetuado o lançamento de ofício da contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, relativo aos períodos de apuração de maio de 1992, de outubro a dezembro de 1992 e de janeiro a março de 1993, perfazendo crédito tributário, à época, no valor de R\$ 42.104,58.*

*Foi descrito o seguinte enquadramento legal: art. 3º, alínea "b", da Lei Complementar nº 0770; art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 17/73; Título 5, Capítulo 1, seção 1, alínea "b", itens I e II, do Regulamento do PIS/PASEP, aprovado pela Portaria MF nº142/82.*

*2. A empresa, anteriormente ao início da verificação fiscal, discutia a inexistência de relação jurídica entre ela e a União decorrente dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88 em Ação Declaratória (processo nº 92.0093832-9) proposta perante a 7ª Vara da Seção Judiciária de São Paulo, tendo obtido decisão judicial, transitada em julgado em 10/01/1996 (fl. 137), declarando a inconstitucionalidade dos citados decretos-lei e que seria aplicável o disposto na Lei Complementar nº 7/70. Tal ação se referia expressamente ao período de apuração de outubro de 1992.*

*3. Também foi proposta uma Medida Cautelar e foram impetrados diversos Mandados de Segurança:*

*3.1 Medida Cautelar nº92.0090751-2:*

*A inicial foi indeferida e o processo foi extinto sem julgamento do mérito em face da ocorrência de litispendência entre esta e o Mandado de Segurança nº 92.0087888-1. O Acórdão do TRF da 3ª Região julgou o recurso prejudicado em face do julgamento do processo principal, ocorrendo o trânsito em julgado em 13/12/1995.*

*Foi efetuado depósito judicial referente ao período de apuração de outubro de 1992, tendo sido efetuado o levantamento parcial do valor ressalvado o risco de o contribuinte ser cobrado pelo fisco (fl. 159).*

*3.2 Mandado de Segurança no 92.0087888-1:*

*A autora desistiu da ação.*

### 3.3 Mandado de Segurança nº 92.0090984-1:

*Foi indeferida a liminar e prolatada sentença julgando improcedente o pedido. No entanto, o TRF da 3ª Região entendeu inconstitucionais os decretos-lei nº 2.445/88 e nº 2.449/88, prevalecendo a contribuição fixada pela Lei Complementar nº 7/70, e concedeu a segurança. Em 15/04/1996 o acórdão transitou em julgado.*

*Não foi efetuado depósito, mas houve recolhimento parcial para o período de apuração de novembro de 1992 (DARFs fl. 30).*

### 3.4 Mandado de Segurança nº 92.0093957-0:

*Foi deferida a liminar mediante depósito e prolatada sentença julgando procedente o pedido e concedendo a segurança. Acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região negou provimento à remessa oficial. Em 17/11/1995 o acórdão transitou em julgado.*

*Foi depositado valor relativo ao período de apuração de dezembro de 1992, tendo sido efetuado o levantamento parcial conforme petição do contribuinte.*

### 3.5 Mandado de Segurança nº 92.0053230-6:

*Foi deferida a liminar mediante depósito, mas foi prolatada sentença julgando improcedente o pedido e denegando a segurança. Todavia, o TRF da 3ª Região decidiu pela inconstitucionalidade dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, subsistindo a obrigação de recolhimento nos termos da Lei Complementar nº 07/70. Em 17/11/1995 o acórdão transitou em julgado.*

*Foi depositado valor relativo ao período de apuração de maio de 1992, tendo sido efetuado o levantamento parcial conforme petição do contribuinte. Neste caso o juiz da causa, tendo em vista os limites da coisa julgada material, entendeu que a conversão integral iria de encontro ao teor do acórdão e deferiu o levantamento parcial do valor depositado.*

### 3.6 Mandado de Segurança nº 92.0002556-2:

*Foi deferida a liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário e foi prolatada sentença julgando procedente o pedido e autorizando o impetrante a proceder ao recolhimento da contribuição nos moldes da Lei Complementar nº 07/70, sem a aplicação das alterações introduzidas pelos decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88. O TRF da 3ª Região também decidiu pela inconstitucionalidade dos decretos-lei e pelo direito de o contribuinte recolher a contribuição ao PIS nos moldes da Lei Complementar nº 07/70. Em 07/05/1997 o acórdão transitou em julgado.*

*O presente Mandado de Segurança era referente ao período de apuração de janeiro de 1993, não houve depósito judicial e o recolhimento foi efetuado em 31/03/1997.*

4. O Auto de Infração foi lavrado em face da constatação de que foram efetuados recolhimentos e/ou depósitos a menor (Termo de Constatação, fl. 6).

5. Inconformada com a autuação, da qual foi devidamente cientificada em 16/12/1998, a contribuinte protocolizou em 15/01/1999 a impugnação (fls. 72 a 77), na qual alega o seguinte:

5.1 Para os meses de maio, outubro e dezembro de 1992 a contribuinte havia impetrado Mandados de Segurança (92.0053230-6, 92.0093832-9 e 92.0093957-0), tendo sido julgados procedentes os pedidos para efetuar o recolhimento na forma anterior ao advento dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88.

Foram depositados os valores e o juiz determinou o levantamento da diferença entre o valor depositado e o valor devido. Embora o Sr. Agente Fiscal entenda que os valores depositados não foram suficientes, isto deveria ter sido discutido em sede dos aludidos Mandados de Segurança. A impugnante nada mais fez do que cumprir decisão do Poder Judiciário que considerou o débito suficientemente pago e determinou o arquivamento da ação.

5.2 Para o mês de novembro a impugnante impetrou Mandado de Segurança (93.0090984-1), tendo sido julgado procedente o pedido para efetuar o recolhimento na forma anterior ao advento dos Decretos-lei 2445188 e 2.449/88. A impugnante fez o recolhimento dentro do prazo, na forma dos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88.

Ao final, o Mandado de Segurança foi julgado parcialmente procedente para deferir o recolhimento na forma da Lei Complementar nº 7/70. Sendo assim, o PIS está suficientemente pago, e até resta um saldo a favor da impugnante:

5.3 Para janeiro de 1993 a impugnante esteve amparada por liminar que suspendeu a exigibilidade do suposto crédito tributário. Publicado o acórdão em 19/03/1997, a impugnante efetuou o pagamento do tributo devido na forma da Lei Complementar nº 07/70, nada mais devendo ao Fisco.

5.4 Para fevereiro e março de 1993 a contribuição foi paga estritamente no prazo e na forma prevista pelos Decretos-lei 2.445/88 e 2.449/88, não podendo a Contribuinte ser penalizada.

5.5 Em todos os casos os juros de mora silo indevidos, uma vez que os depósitos estavam amparados por liminares em Mandado de Segurança ou foram efetuados logo após a desistência da ação ou julgamento final.

5.6 A multa de 75% que se pretende cobrar é indevida, pois não há que se falar em aplicação de multa de ofício em recolhimento efetuado espontaneamente. Não houve falta de pagamento ou recolhimento fora do prazo. Cita ainda o art. 63, §2º da Lei nº 9.430/96.

6. Ao final da impugnação a contribuinte pede que seja cancelado e arquivado o Auto de Infração.

A Sexta turma da DRJ de São Paulo julgou a impugnação procedente em parte para cancelar o lançamento referente ao mês de maio de 1992, nos termos do Acórdão nº 06.200, de 29 de novembro de 2004, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Data do fato gerador: 31/05/1992, 31/10/1992, 30/11/1992, 31/12/1992, 31/01/1993, 28/02/1993, 31/03/1993*

*Ementa: PIS — DECRETOS-LEI nº 2.445/88 e nº 2.449/88 — INCONSTITUCIONALIDADE — APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR no 7/70 - Declarados inconstitucionais os Decretos-lei nº 2.445/88 e nº 2.449/88, é de se aplicar a Lei Complementar nº 07/70 e suas alterações aos períodos que eram por aqueles abrangidos. É procedente o lançamento do crédito tributário no declarado nem recolhido e a aplicação da respectiva multa de ofício.*

*CONVERSÃO DE DEPÓSITO EM RENDA DA UNIÃO MANIFESTAÇÃO DO JUDICIÁRIO — Tendo o Poder Judiciário se manifestado acerca da suficiência do valor convertido em renda, afastando questões relativas a prazo de pagamento, deve-se cancelar o lançamento correspondente ao período de apuração apreciado (maio de 1992).*

*JUROS MORATÓRIOS — Os juros de mora serão devidos sempre que o principal for recolhido a destempo e não dependem de formalização através do lançamento.*

*Lançamento Procedente em Parte.*

Descontente com a decisão proferida, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário valendo-se dos mesmos argumentos apresentados na impugnação, inovando apenas quando a prejudicial de decadência, quando alegou que o PIS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, o auto de infração foi lavrado em 16/12/1998 para constituir créditos tributários referentes aos períodos de apuração de maio, outubro, novembro, e dezembro de 1992 e janeiro, fevereiro de 1993. Nos termos do art. 150, § 4º do CTN todo o lançamento foi alcançado pela decadência, devendo ser cancelado.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Cumpra preliminarmente analisar a questão da decadência, pois constitui uma prejudicial de mérito.

É sobretudo importante assinalar, preliminarmente, que o Supremo Tribunal Federal publicou no Diário Oficial da União, do dia 20/06/2008, o enunciado da Súmula vinculante nº 08, *verbis*:

*Em sessão de 12 de junho de 2008, o Tribunal Pleno editou os seguintes enunciados de súmula vinculante que se publicam no Diário da Justiça e no Diário Oficial da União, nos termos do § 4º do art. 2º da Lei nº 11.417/2006:*

*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.*

*Precedentes: RE 560.626, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 556.664, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.882, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008; RE 559.943, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 12/6/2008; RE 106.217, rel. Min. Octavio Gallotti, DJ 12/9/1986; RE 138.284, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 28/8/1992.*

*Legislação:*

*Decreto-Lei nº 1.569/1997, art. 5º, parágrafo único Lei nº 8.212/1991, artigos 45 e 46 CF, art. 146, III Brasília, 18 de junho de 2008.*

Sobre a matéria “súmula vinculante”, aduzo abordagem digna de aplausos do Ministro Gilmar Mendes:

*Outra situação decorre de adoção de súmula vinculante (art. 103-A da CF, introduzido pela EC n. 45/2004), na qual se afirma que determinada conduta, dada prática ou uma interpretação é inconstitucional. Nesse caso, a súmula acabará por dotar a declaração de inconstitucionalidade proferida em sede incidental de efeito vinculante. A súmula vinculante, ao contrário do que ocorre no processo objetivo, decorre de decisões tomadas em casos concretos, no modelo incidental, no qual também existe, não raras vezes, reclamo por solução geral. Ela só pode ser editada depois de decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal ou de decisões repetidas das Turmas.*

*Desde já, afigura-se inequívoco que a referida súmula conferirá eficácia geral e vinculante às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sem afetar diretamente a vigência de leis declaradas inconstitucionais no processo de controle incidental. E isso em função de não ter sido alterada a cláusula clássica, constante do art. 52, X, da Constituição, que outorga ao Senado a atribuição para suspender a execução de lei ou ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

*Não resta dúvida de que a adoção de súmula vinculante em situação que envolva a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo enfraquecerá ainda mais o já debilitado instituto da suspensão de execução pelo Senado. É que essa súmula conferirá interpretação vinculante à decisão que declara a inconstitucionalidade sem que a lei declarada inconstitucional tenha sido eliminada formalmente do ordenamento jurídico (falta de eficácia geral da decisão declaratória de inconstitucionalidade). **Tem-se efeito vinculante da súmula, que obrigará a Administração a não mais aplicar a lei objeto da declaração de inconstitucionalidade (nem a***

*orientação que dela se deduz, sem eficácia erga omnes da declaração de inconstitucionalidade. (grifo meu)*

Portanto, dada à inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, há de se definir o termo inicial do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O texto abaixo reflete a orientação da doutrina sobre o tema:

*“Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Parece-nos 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 chancelá-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).*

Contudo, para a efetiva solução da presente lide, chamo atenção para o Resp nº 973733, no qual o Superior Tribunal de Justiça decidiu sobre a matéria, sob a sistemática prevista pelo art. 543-C. Segue a ementa do julgado, *in verbis*:

**PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.**

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, 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.*

Como sabemos, o art. 62-A do Regimento Interno do CARF determina a aplicação das decisões definitivas proferidas pelo STF e STJ, na sistemática prevista nos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869/73.

Após breve passeio pela jurisprudência, retornando ao caso em epígrafe, verifica-se que o sujeito passivo tomou ciência do auto de infração em 16/12/1998 e que houve antecipação de pagamento, conforme exige o art. 150, § 4º do CTN, de sorte que o prazo decadencial deverá começar a fluir a partir da ocorrência do fato gerador.

Neste sentido, declaro que decaiu o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários referentes aos períodos de apuração ocorridos antes de 16/12/1993.

O lançamento contido nos autos constituiu créditos tributários referentes aos períodos de apuração 31/05/1992, 31/10/1992, 30/11/1992, 31/12/1992, 31/01/1993, 28/02/1993 e 31/03/1993, todos ocorridos antes de 16/12/1993.

Assim sendo, dou provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento em face da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir tais créditos tributários.

É como voto.

Sala de Sessão, 25/02/2014

Gilson Macedo Rosenburg Filho