



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

**Processo n°** 10380.018369/2008-61  
**Recurso n°** 176.966 Voluntário  
**Acórdão n°** **1402-00.442 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2011  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** RODRIGO CESAR ALVES DE SOUSA  
**Recorrida** 3ª TURMA DRJ/FORTALEZA - CE

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

Ementa:

**DECADÊNCIA.**

Nos casos em que há pagamento, ainda que parcial, sem a existência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial inicia-se no dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Nas hipóteses em que não há pagamento, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do CTN, situação em que o primeiro dia do exercício seguinte, na esteira do entendimento do STJ, em recurso repetitivo, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato imponible.

No caso dos autos, não houve pagamento antecipado. Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos no decorrer do ano-calendário de 2003, o prazo decadencial iniciou em 01 de janeiro de 2004. Assim, quando do lançamento realizado em 07/11/2008, não havia créditos extintos pela decadência.

**ATIVIDADE DE TROCA DE CHEQUES. EQUIPARAÇÃO DA PESSOA INDIVIDUAL À PESSOA JURÍDICA. NULIDADE INEXISTENTE.**

Salvo as exceções previstas no § 2º, do artigo 150, do Regulamento do Imposto de Renda, à luz do § 1º, II, deste artigo, devem ser consideradas pessoas jurídicas e tributada como tal as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços.

O auto de infração seria nulo se a autoridade fiscal, em tendo constatado que o contribuinte exercia, de modo habitual, atividade de troca de cheques, não o tivesse equiparado à pessoa jurídica, conforme determina o artigo 150, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda.

---

**ERRO NA APURAÇÃO DO PERCENTUAL DA BASE DE CÁLCULO.  
NULIDADE INEXISTENTE.**

O erro na base de cálculo da exigência do imposto não causa nulidade do lançamento. Nos casos em que a autoridade fiscal aplica base de cálculo diversa daquela prevista em lei, não cabe à segunda instância decretar a nulidade do lançamento, mas sim corrigir a base de cálculo, não podendo, contudo, agravar a situação da exigência fiscal.

**ATIVIDADE DE TROCA DE CHEQUES “PRÉ-DATADOS”.  
ATIVIDADE INFORMAL REALIZADA POR PESSOA FÍSICA. BASE DE  
CÁLCULO DE 32%.**

Para efeitos do artigo 17, da Lei nº 4.595, de 1964, deve ser compreendida por instituição financeira aquela que tem atribuições para captar dinheiro no mercado para fins de depósitos, remunerados ou não, fazer aplicações, conceder empréstimos, ou realizar intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, sendo que, no caso de recursos de terceiros, deve, na data aprazada para o resgate, proceder a devolução.

Não se pode confundir a captação e a intermediação ou a aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, que são atividades privativas das instituições financeiras, com a troca de cheques “pré-datados” realizada, de forma informal, por pessoas físicas e jurídicas.

O ato de trocar cheques “pré-datados”, por pessoa física ou jurídica, que exerce esta atividade de maneira informal, não importa em coletar dinheiro no mercado, intermediar aplicação de recursos e, tampouco, na custódia de valor de propriedade de outrem.

Quando uma instituição financeira capta e aplica recursos de terceiros, ela fica obrigada a restituir. Nos casos em que a pessoa física ou jurídica troca cheques “pré-datados”, com deságio, não se está diante de atividade equiparada à instituição financeira, até porque estas não recebem cheques “pré-datados”.

A lei, os costumes e a jurisprudência são fontes do direito. No momento em que os costumes e a jurisprudência passam a admitir fatos não definidos em lei, desde que lícitos, ao intérprete cabe analisar a norma com os olhos do homem do seu tempo, e não com a visão da época em que a lei foi elaborada para ser aplicada em realidade não imaginada pelo legislador de então.

Na Lei nº 7.357, de 1985, não está previsto a figura do cheque “pré-datado”. O recebimento de cheque por instituição financeira, importa na sua imediata apresentação para compensação. Em sendo ordem de pagamento à vista, o cheque “pré-datado” sequer poderia ser admitido por empresas de factoring, para desconto futuro.

Admitida como prática normal a troca de cheques “pré-datados” por pessoas que exercem tais atividades de maneira informal, a base de cálculo nestas atividades, por se assemelharem às atividades de factoring, é de 32%, não havendo razões para aplicação de base de cálculo de 45%, cabível somente às instituições financeiras.

MULTA QUALIFICADA. TROCA DE CHEQUES DE MANEIRA HABITUAL E CONTÍNUA EM NOME PRÓPRIO. INEXISTÊNCIA DE SITUAÇÃO QUE JUSTIFIQUE A APLICAÇÃO DA MULTA QUALIFICADA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 14 DO CARF.

A omissão de receita pela não declaração de rendimentos justifica o lançamento com multa de 75%. O sujeito passivo que, de maneira informal, realiza troca de cheques, usando para tal suas próprias contas bancárias, não está agindo, de forma dolosa, com a intenção de sonegar tributo.

Nos casos em que o sujeito passivo exerce de forma profissional a troca de cheques, o fato de tal atividade ter se estendido por mais de um ano, sem ser declarada, não caracteriza situação que justifique a qualificadora da multa.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência, e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da base de cálculo de 45% para 32% e reduzir a multa de ofício de 150% para 75%. Ausente momentaneamente o Conselheiro Carlos Pelá.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima (presidente da turma), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (vice-presidente), Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar e Moises Giacomelli Nunes da Silva.

## Relatório

Trata-se de autos de infração de fls. 02/53 para a cobrança do IRPJ e reflexos de PIS, COFINS e CSLL, com multa de 150% (cento e cinquenta por cento), referente aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, com ciência em 07/11/2008 (fls. 03, 15, 28 e 42), em razão da apuração das seguintes irregularidades:

*“001 - Receitas Operacionais (Atividade Não-Imobiliária) - Receita de Atividade Financeira.*

*No procedimento de fiscalização foi verificado que os créditos líquidos efetuados nas contas bancárias da autuada, durante os anos-calendário 2003, 2004 e 2005, constituíam receitas de atividade de desconto de títulos de crédito, cuja natureza jurídico-tributária a equipara uma pessoa jurídica financeira.”*

Na composição do crédito tributário, a Fiscalização utilizou os critérios do lucro arbitrado, pois a autuada, sujeita à tributação pelo Lucro Real, não apresentou os livros e documentos da sua escrituração comercial e fiscal.

Conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal de fls. 54 e seguintes, a autoridade fiscal concluiu que a atividade econômica da contribuinte não seria de factoring, pelos seguintes motivos:

a) as características da movimentação bancária indicam que os recursos que nela circularam estavam empregados em atividade econômica de natureza comercial ou financeira, considerando-se: *o elevadíssimo número de débitos e créditos registrados no período fiscalizado; a significativa quantidade de devoluções de cheques devolvidos e; os reduzidos gastos em consumo pessoal da fiscalizada;*

b) foram utilizados os valores sacados das contas bancárias para pagar dívidas de terceiros;

c) foram empregados valores sacados das contas bancárias na permuta, com deságio, por cheques “pré-datados”;

d) foram utilizados valores sacados das contas bancárias para financiar o consumo de terceiros;

e) foram empregados os valores sacados das contas bancárias na permuta, com deságio, por cheques emitidos pelo próprio cedente do título;

f) foram utilizados valores sacados contas bancárias para financiar a atividade de aquisição de títulos de crédito praticada por terceiros;

g) nas permutas de numerário por cheques “pré-datados”, a interessada exigiu do cedente dos títulos a assunção da responsabilidade pelo pagamento dos valores eventualmente não honrados pelos devedores-sacados;

h) nas permutas de numerário por cheques “pré-datados”, a fiscalizada, habitualmente, descontou, do valor que entregou ao cedente do título, os valores constantes de títulos anteriormente permutados, que não foram honrados pelos devedores-sacados;

i) nas permutas de numerário por cheques “pré-datados”, a fiscalizada não fez distinção entre os cheques provenientes de vendas a prazo, ou da prestação de serviços realizados pelos clientes, e os cheques emitidos por estes, admitindo que permutava títulos de ambos os tipos.

Às fls. 1760/1797 a contribuinte apresentou impugnação onde, além da decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 04/11/2003<sup>1</sup>, alega:

a) que na data de ciência do lançamento já havia decaído o direito de o fisco constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 04/11/2003, pelo transcurso do prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN;

b) que houve erro na identificação do sujeito passivo e apuração indevida da base de cálculo, quando do enquadramento da autuada como instituição financeira, alegando que a atividade desenvolvida seria de factoring;

c) que é necessária a realização de perícia, com a finalidade de que sejam respondidos os quesitos indicados às fls. 1796/1797, apontando, nesse sentido, como seu perito, o Sr. Ricardo Fidelis Cunha, Contador;

d) que o auto de infração lavrado utilizou base de cálculo diversa da indicada por ocasião da resposta à diligência pelo Fisco;

e) que os cheques são endossados pelo cliente no verso, e que a responsabilidade do pagamento dos cheques é do cliente, e não do emitente, e que a referida afirmativa não inibiria qualquer caracterização da atividade de factoring, em razão do que determina a Lei nº 7.357, de 1985 em seu artigo 21, e, segundo o STJ (REsp nº 820.672), quem endossa garante o pagamento do cheque, seja endossatário quem for;

f) que instituição financeira deve ser registrada no Banco Central, e a impugnante não tem qualquer relação com o BACEN.

g) que não poderia o Fisco arbitrar o lucro mediante a aplicação do percentual de arbitramento de 45% (quarenta e cinco por cento) sobre a soma dos "Totais Líquidos" mensais, apurados nos demonstrativos;

h) que houve erro na aplicação da multa de 150% (cento e cinquenta por cento) alegando que o artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, estabelece apenas um percentual de 50% (cinquenta por cento), o que constitui um grave erro no lançamento.

A DRJ de origem, em decisão unânime (fls. 1800 a 1822), julgou o lançamento procedente em parte, acolhendo a alegação de erro na indicação do fator de desconto para aplicação da receita bruta, referente ao mês de agosto de 2005, em que, o fator de desconto a ser aplicado, conforme indicado à fl. 1772, devia ser de 2,8% (dois vírgula oito por cento) e não 3% (três por cento), conforme aplicado pela autoridade fiscal.

Conseqüentemente, o valor tributável relativo ao terceiro trimestre de 2005, passou a ser de R\$ 14.384,76.

A decisão pode ser sintetizada a partir da seguinte ementa:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO*

*TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

*DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Ocorrência. PRAZO DE DECADÊNCIA.*

*TERMO INICIAL. Na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo de decadência do direito de a Fazenda Nacional formalizar, exigência no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído.*

*CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA.*

*A capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.*

*LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO LANÇAMENTO.*

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

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

*FACTORING. CARACTERIZAÇÃO.*

*1. A atividade de factoring requer a continuidade e a conjugação das seguintes sub-atividades: assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber; e compras de direito creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.*

*2. A simples operação de compra de cheques não é suficiente para caracterizar o contrato de fomento mercantil.*

*3. A atividade de fomento mercantil não se confunde com o contrato de mútuo celebrado pelas instituições financeiras, pois os pressupostos básicos da operação de factoring são a prestação de serviços e a compra a vista de créditos mercantis, não ocorrendo desconto, nem antecipação de recursos.*

*BASE DE CÁLCULO. VALORES FORNECIDOS PELO SUJEITO PASSIVO.*

*Tendo o lançamento se baseado em valores fornecidos pelo próprio contribuinte, e não tendo a defesa apontado elementos que inquinassem sua veracidade, insubsistentes se tornam as alegações de desrespeito ao princípio da verdade material.*

**ERRO NA APURAÇÃO DA RECEITA BRUTA TRIBUTÁVEL.**

*Constatado erro na indicação do fator de desconto para aplicação da receita bruta, deve ser retificado o valor lançado correspondente.*

**LUCRO ARBITRADO. ATIVIDADE FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO.**

*A base de cálculo da pessoa jurídica que exerce atividade privativa de instituição financeira, sujeita ao lucro arbitrado, é 45% sobre o total da receita declarada ou omitida.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

**JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. NÃO VINCULAÇÃO.**

*As referências a entendimentos proferidos em acórdãos do Conselho de Contribuintes ou de decisões do Poder Judiciário não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.*

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

*Indefere-se o pedido para realização de perícia quando estão presentes nos autos os elementos necessários para formação da convicção do julgador.*

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

*Ano-calendário: 2003, 2004, 2005*

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

*Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.*

**Lançamento Procedente em Parte”**

Regularmente cientificada (fl. 1831), a contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 1833 a 1871), alegando, em síntese:

a) a nulidade do lançamento por não ser observado os preceitos do artigo 142, do CTN, visto que a autoridade fiscal lhe equiparou à instituição financeira, quando o certo é atividade de factoring;

Processo nº 10380.018369/2008-61  
Acórdão n.º **1402-00.442**

**S1-C4T2**  
Fl. 8

---

b) que a base de cálculo correta para a atividade que desenvolve é de 32% (trinta e dois por cento) e não de 45% (quarenta e cinco por cento);

c) que não existe justificativa para qualificação da multa;

d) a decadência dos fatos anteriores a 04/11/2003.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Moises Giacomelli Nunes da Silva

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto nº. 70.235 de 06 de março de 1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

### Da preliminar de nulidade

Não subsiste a preliminar de nulidade do sujeito passivo por não observância do artigo 142, do CTN, e por erro na identificação do sujeito passivo.

O auto de infração seria nulo se a autoridade fiscal, em tendo constatado que a contribuinte exercia, de modo habitual, atividade de troca de cheques, não o tivesse equiparado à pessoa jurídica, conforme determina o artigo 150, § 1º, do Regulamento do Imposto de Renda.

A vasta jurisprudência que a parte recorrente colaciona em seu recurso diz respeito aos casos em que, tendo constatado que o sujeito passivo exercia, de forma habitual, atividade de troca de cheques, a autoridade fiscal não lhe equiparava à pessoa jurídica, tributando como se pessoa física fosse.

O fato do Fisco ter equiparado o sujeito passivo à instituição financeira, está relacionado apenas ao aspecto da base de cálculo a ser aplicada, situação que não causa nulidade e será analisada em item específico.

### Das atividades desenvolvidas pelo recorrente e da base de cálculo

Em que pese o artigo 1º, II, da Lei nº 7.357, de 1985, prever que o cheque é ordem de pagamento à vista e incondicional, sua facilidade de circulação decorrente do endosso de que trata o artigo 21, da mencionada lei, agregado a outros fatores mercadológicos relacionados à política de concessão de crédito, este título passou a ser admitido no mercado e reconhecido pela jurisprudência como promessa de pagamento a prazo, surgindo o denominado cheque “pré-datado.”

Os estabelecimentos, normalmente de menor porte, criaram sua própria política de financiamento de suas vendas por meio dos “cheques pré-datados”, cujas características e conceito de todos é conhecida. Por meio deste procedimento, em vez de fazer um contrato de concessão de crédito, o comerciante recebe vários cheques e se compromete a ir descontando nas datas pré-ajustadas, daí a expressão “cheques pré-datados”.

Por necessitar de recursos para repor seus estoques, nem sempre o comerciante que recebeu os cheques “pré-datados” pode aguardar “o vencimento” destes títulos, sendo obrigado a repassar, por endosso, para pagamento de seus próprios fornecedores

ou, em não conseguindo, a descontar no mercado. Nestas circunstâncias, o comerciante põe endosso no cheque, nos termos do artigo 21, da Lei nº 7.757, de 1985, e repassa a terceiro, com deságio, que assume o compromisso de somente apresentar para compensação na data que foi ajustada com o emitente do título.

Este terceiro, normalmente pessoa física ou jurídica, ao fazer desta atividade seu negócio habitual, deve ser tributado como pessoa jurídica, cabendo identificar se tal atividade está mais próxima dos serviços de factoring, cuja base de cálculo é de 32% (trinta e dois por cento) ou de instituição financeira, com base de cálculo de 45% (quarenta e cinco por cento).

A rigor, se ignorássemos a realidade da vida e nos ativéssemos somente ao texto da lei, diríamos que as instituições bancárias não recebem cheques “pré-datados” e que, pelo conceito de atividade da factoring, o factorizador, em caso de inadimplência do emitente do título, não poderia voltar-se contra o factorizado. No entanto, se ficássemos limitados aos conceitos e tivéssemos a real de que o cheque é ordem de pagamento à vista, conforme previsto no artigo 1º, II, da Lei nº 7.357, de 1985, teríamos que afirmar que tal título, por não existir, na lei, a figura do “cheque pré-datado”, não se prestaria para desconto futuro com deságio, como ocorre, por exemplo, com as duplicatas a vencer.

Para os efeitos do artigo 17, da Lei nº 4.595, de 1964, deve ser compreendida por instituição financeira aquela que tem atribuições para captar dinheiro no mercado, para fins de depósitos, remunerados ou não, em conta do titular, fazer aplicações, conceder empréstimos, realizar intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, sendo que, no caso de recursos de terceiros, deve, na data aprazada para o resgate, proceder a devolução.

O ato de trocar cheques “pré-datados”, por pessoa física ou jurídica, que exerce esta atividade de maneira informal ou não, não importa em coletar dinheiro no mercado, intermediar aplicação de recursos próprios ou de terceiros e, tampouco, na custódia de valor de propriedade de outrem, atividades estas privativas das instituições financeiras.

Além das instituições financeiras e das empresas de factoring, cujo objeto social tem em sua essência elemento relacionado à concessão de crédito, existem as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público – OSCIP’s, de que trata a Lei nº 9.790, de 1999, cujo artigo 3º, IX, prevê a possibilidade de funcionarem com sistemas alternativos de concessão de crédito, onde vislumbro a possibilidade de descontos de cheques “pré-datados” e, nem por isto, podem ser equiparadas às instituições financeiras, conforme expressamente previsto na lei que as regulamenta.

Não se pode confundir a captação, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, que são atividades privativas das instituições financeiras, com a troca de cheques “pré-datados”, realizados por pessoas físicas e jurídicas. Quando uma instituição financeira recebe e aplica recursos de terceiros, ela está captando dinheiro no mercado, com a obrigação de restituir. Nos casos em que a pessoa física ou jurídica troca cheques “pré-datados”, com deságio, sua atividade equipara-se a de factoring, e como tal, deve ser tributada. Em assim sendo, procede o recurso na parte em que requer a redução da base de cálculo para 32% (trinta e dois por cento).

### **Da questão relacionada à qualificação da multa**

O caso concreto revela situação daquela pessoa física que, dispondo de alguns recursos, passa a realizar como atividade profissional troca de cheques, em nome próprio, utilizando contas bancárias de que é titular, sem constituir pessoa jurídica para tal e sem apresentar declaração de imposto de renda. Diz o relatório fiscal, em relação ao ano de 2004, que a recorrente apresentou Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, sem informar rendimentos. No entanto, não localizei a referida declaração nos autos, fato que não altera a conclusão sobre a multa qualificada, adiante analisada.

O argumento, para qualificar a multa, de que o sujeito passivo não apresentou DIPJ e DCTF, não subsiste, pois agindo como pessoa física, como efetivamente agia, não se podia esperar que apresentasse DIPJ e DCTF. O fato da recorrente não ter entregue DIRPF, ou por tê-la entregue zerada, no ano de 2004, também não é motivo para qualificação da multa.

Por fim, a alegação de que, em 1998, a recorrente havia sido autuada em face da movimentação financeira, igualmente não é causa para afirmar que tenha praticado atividade criminosa. Se tinha como profissão a troca de cheques, atividade desenvolvida de maneira informal, por evidente que os recursos iriam aparecer em suas contas bancárias. Situação bem diferente seria se tivesse movimentado os recursos que utilizava na troca de cheques, por meio de interposta pessoa.

O fato da fiscalização ter se estendido por três anos, no caso concreto, não afasta a incidência da Súmula 14, que assim dispõe:

*“A simples apuração de omissão de receitas ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

A multa de 75% (setenta e cinco por cento), já é para os casos de omissão de rendimentos, sejam eles durante um, dois ou três anos. A qualificadora está reservada, no caso de movimentação financeira, às situações em que o titular dos recursos utiliza-se de interpostas pessoas.

Com tais considerações, afastado a qualificadora da multa.

### **Da decadência e da aplicação do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF**

No caso dos autos, tanto o PIS, a COFINS, o IRPJ e a CSLL, caracterizam-se como tributos sujeitos a lançamento por homologação, sendo os primeiros, com período de apuração mensal, e os dois últimos, no caso da recorrente tributada com base no lucro arbitrado, com apuração trimestral.

Ao apreciar a decadência no REsp 973.733/SC, submetido ao regime dos recursos repetitivos de que trata o artigo 543- do CPC, assim decidiu a corte:

*“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 incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

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

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro",*

*3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

*5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não*

*restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

*6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

*7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (Rel MIN LUIZ FUX. Jul. 12/08/2009. DJE 19/09/2009)."*

O REsp 973.333/SC tinha por controvérsia a possibilidade ou não de somar o prazo decadencial do artigo 150, § 4º, com o prazo do artigo 173, I, ambos do CTN, situação em que prazo decadencial passaria a ser decenal e não quinquenal.

Entendeu o Tribunal que não subsiste a tese do prazo decenal.

Nos fatos geradores com aspecto temporal mensal, e nos fatos geradores instantâneos, o prazo decadencial, pela regra do artigo 173, I, do CTN, no entendimento do STJ, tem como marco inicial do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte ao do fato imponível.

A crítica que faço a tal entendimento, é que, nas situações em que o fato gerador ocorre em 31 de dezembro, o primeiro dia seguinte ao do fato imponível é 1º de janeiro, isto é, o dia seguinte ao do fato gerador.

Em face ao disposto no artigo 62-A, do Regimento Interno do CARF, que determina que seus colegiados devem aplicar o mesmo entendimento adotado pelo STJ nos processos submetidos ao regime dos recursos repetitivos, previstos no artigo 543-C, do CPC, para melhor elucidar a questão, adentrei aos fundamentos do acórdão proferido no REsp 973.733/SC, de onde transcrevo:

*“- A insurgência especial cinge-se à decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário atinente a contribuições previdenciárias cujos fatos imponíveis ocorreram no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994.*

...

*- Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.”*

Com a finalidade de sustentar seu entendimento, o Ministro relator invocou dois precedentes da Corte, sendo que um deles, que tenho como o mais abrangente, segue transcrito:

*“No mesmo diapasão, destacam-se as ementas dos seguintes julgados oriundos da Primeira Seção:*

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

(...)

8. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência,

*causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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."*

9. 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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário,

*Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).*

*10. Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.*

*11. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.*

*12. Por seu turno, nos casos em que inexistente o dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN.*

*13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).*

14. *A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).*

15. *Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.*

16. *In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998; (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999.*

17. *Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.*

18. *Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido." (Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008).*

Ao ler o acórdão, em análise preliminar, tive a impressão de que as expressões "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 impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, poderiam decorrer de erro material.

No entanto, o mesmo assunto, com o mesmo relator, voltou a ser apreciado pela Primeira Turma, quando do julgamento do AgRg no REsp 1203986/MG, em julgamento realizado em 09/11/2010 e publicado em 24/11/2010, com fato gerador compreendido a partir de 1995, em que se entendeu que o prazo decadencial iniciou em 01/01/1996, com término em 01/01/2001. Eis a ementa do julgado:

*“PROCESSUAL CIVIL. 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. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.*

1. *O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:*

*"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."*

2. *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, quais sejam:*

*(i) 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;*

*(ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado;*

(iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida;

(iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e

(v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior.

3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "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...."
4. (...)
5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (omiss....)"

Dos fundamentos ora analisados, trago as seguintes passagens:

*"...A insurgência especial cinge-se à decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à contribuições previdenciárias cujos fatos imponíveis ocorreram no período de junho de 1995.*

*O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, verbis:*

*"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 - .....*

*Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento*

*poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.*

*Outrossim, impende assinalar 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).*

*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. 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.*

*Com essas considerações, NEGO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL."*

Do que se extrai do acórdão acima, mesmo para os casos de fato gerador mensal, como é o caso das contribuições previdenciárias, do PIS e da COFINS, em não havendo pagamento antecipado, o prazo decadencial inicia-se no dia 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Nas hipóteses em que há pagamento, ainda que parcial, sem a existência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial inicia-se no dia seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Nas hipóteses em que não há pagamento, ou nos casos de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial conta-se na forma do artigo 173, I, do CTN, situação que o primeiro dia do exercício seguinte, na esteira do entendimento do STJ, em recurso repetitivo, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato imponible.

No caso dos autos, não houve pagamento antecipado. Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos no decorrer do ano-calendário de 2003, o prazo decadencial iniciou em 1º de janeiro de 2004, sendo que, quando do lançamento realizado em 07/11/2008, não havia créditos extintos pela decadência.

Processo nº 10380.018369/2008-61  
Acórdão n.º **1402-00.442**

**S1-C4T2**  
Fl. 20

---

**ISSO POSTO**, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência e, no mérito, dar parcial provimento para afastar a multa qualificada e reduzir a base de cálculo de 45% (quarenta e cinco por cento) para 32% (trinta e dois por cento).

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Moises Giacomelli Nunes da Silva