



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Recurso nº : 128.875  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1995  
Recorrente : UNIMED DE RIBEIRÃO PRETO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉ-  
DICO  
Recorrida : DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP  
Sessão de : 26 de fevereiro de 2003  
Acórdão nº : 103-21.155

**DECADÊNCIA** - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

**SOCIEDADE COOPERATIVA** - Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados dos atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas com a intermediação de terceiros, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88, da Lei 5.764/71, é passível de tributação normal pelo imposto de renda. Se, todavia, a escrituração não segregar as receitas e as despesas/custos segundo a sua origem - atos cooperativos e não cooperativos - ou, ainda, se a segregação feita pela sociedade não se apoiar em documentação hábil que a legitime, o resultado global da cooperativa será tributado, por ser impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

**IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA** - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas.

**TAXA SELIC** - É correta a aplicação da taxa SELIC sobre os créditos tributários apurados de ofício que não foram regular e tempestivamente pagos pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

**PIS - CSSL - LANÇAMENTOS REFLEXOS**

Aos lançamentos ditos reflexos, aplica-se a mesma decisão proferida no auto do IRPJ, dada a íntima relação de causa e de efeito que os unem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIMED DE RIBEIRÃO PRETO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO .



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário referente aos meses de janeiro a dezembro de 1995, vencidos os Conselheiros João Bellini Júnior e Cândido Rodrigues Neuber e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a incidência da multa isolada lançada a título de falta de recolhimento por estimativa, vencidos nesta parte os Conselheiro João Bellini Júnior e Nadja Rodrigues Romero; bem como ajustar as exigências reflexas ao decidido em relação ao IRPJ, nos termos e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro João Bellini Júnior apresentará declaração de voto. A contribuinte foi defendida pela Dr<sup>a</sup> Maristela Ferreira de Souza Miglioli Sabbag, inscrição OAB/SP nº 111.964.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE  
RELATOR

FORMALIZADO EM: **02 MAI 2003**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, JULIO CEZAR DA FONSECA FURTADO, VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Recurso nº : 128.875  
Recorrente : UNIMED DE RIBEIRÃO PRETO COOPERATIVA DE TRABALHO MÉ-  
DICO

## RELATÓRIO

A recorrente foi autuada em relação ao imposto de renda, com aplicação de multa isolada, ao PIS e à contribuição social.

### 1) Imposto de Renda.

Regulamento do Imposto de Renda ( RIR, de 1994), aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, arts. 168, §§ 1º e 2º, 193, 196, I, e 197, parágrafo único, e o Decreto nº 3.000 (Regulamento do Imposto de Renda-RIR, 1999), de 26 de março de 1999, arts. 182, §§ 1º e 2º, 183, 247, 250, I, e 251, parágrafo único.

### 2) Multa isolada.

Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de calculo estimada, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 2º, 43, e 44, § 1º, e o RIR, de 1999, arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, IV.

### 3) PIS

Lei Complementar nº 7, de 7 de novembro de 1970, arts. 3º, § 2º, o Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142, 15 de julho de 1982, título 5, capítulo 1, seção 6, itens I e II.

### 4) Contribuição Social

Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, arts. 2º e parágrafos, a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, arts. 57, com redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, art.; 1º, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 19, a Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1º, a Lei nº 9.430, de 1996, art. 28, e a Lei nº 9.249, de 1995, art. 19, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807, de 17 de junho de 1999, e suas reedições, art. 6º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

O termo de verificação fiscal de fls. 53 a 69 descreveu as razões da autuação, tecendo considerações sobre o ato cooperativo e as conseqüências da realização de atos não-cooperativos, analisando, especificamente, a situação das cooperativas de trabalho médico, tendo citado vasta jurisprudência administrativa.

Verificou-se, inicialmente (fl.61), que a fiscalizada possuía duas filiais (farmácias), que comercializavam medicamentos. Descreveu, a seguir, a justificativa da empresa para a necessidade do fornecimento do serviço em questão.

Concluiu a fiscalização que a entidade "praticou, de forma habitual, atos estranhos a esta finalidade, contratando com terceiros a prestação de outros serviços, como os hospitalares e de laboratório, que não se enquadram dentre os atos cooperativos autorizados na lei de regência."

Ainda, segundo a fiscalização, "a empresa teria praticado com habitualidade atos não cooperativos quando colocou à disposição dos usuários a prestação de assistência médica e hospitalar (planos de saúde), com cobertura de despesas relativas a tratamentos clínicos e cirúrgicos e, neste caso, cobrem também os profissionais, diárias e taxas hospitalar, enfermagem, medicação, etc., assumindo, assim, riscos civis e comerciais idênticos a de outras empresas que negociam contratos de pré-pagamento de assistência médica e hospitalar, credenciando vasta rede de profissionais, clínicas, laboratórios, instituições hospitalares etc."

Afirmou, ainda, que a empresa não teria separado as receitas e despesas segundo sua origem razão pela qual "foi efetuado o lançamento considerando o resultado positivo global da cooperativa, tendo em vista que a escrituração da sociedade não segregava as receita e despesas/custos segundo sua origem (...)".

Esclareceu que valores lançados foram apurados segundo os critérios constantes das fls. 66 a 69.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Em relação à multa isolada, referiu-se a valores supostamente devidos por estimativa, no decorrer do ano-calendário, conforme especificado na fl. 08.

A interessada apresentou a impugnação de fls. 343 a 369 e documentos de fls. 372 a 406, oportunidade em afirmou que não teria havido compensações de prejuízos nos períodos dos anos de 1996 a 1999.

Tratou do tema da decadência, que, segundo seu entendimento, não teria ocorrido porquanto a empresa colocou “a disposição do fisco a demonstração de sobras e perdas, fls. 86, 92, 104, na qual se acham declinadas as receitas da impugnante, com identificação de sua origem por rubrica”; alegou, ainda, que os resultados apurados pelo fisco não corresponderiam à realidade, em face de não haver “modelo específico para a declaração do imposto de renda das cooperativas”.

Que teria havido erro no preenchimento da declaração do ano de 1995, mas tal situação não teria tido efeito sobre a base de cálculo utilizada no lançamento.

Esclareceu sobre a existência três modalidades de contratos:

- 01) contrato coletivo pré-pago, realizado com pessoas jurídicas, que pagam valor fixo, independentemente de atendimento de seus funcionários ou diretores;
- 02) contrato coletivo de custo operacional, realizado também com pessoas jurídicas, que somente pagam os valores preestabelecidos no caso de efetivo atendimento; e
- 03) contratos particulares, realizados com pessoas físicas, nos moldes semelhantes aos de contrato pré-pago.

Disse, ainda, que tanto no primeiro quanto no último, ultrapassado o limite de atendimento previsto no contrato, incidiria um fator moderador, “que consistia na aplicação de uma percentagem sobre os custos dos serviços”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Segundo a interessada, em todos esses casos, haveria somente aquisição de receitas de atos cooperativos, e "O fato de a cooperativa se valer de internações, serviços ambulatoriais, radiologia, equipamentos médicos como eletroencefalografia, videoendoscopia e outros não autorizam a desconstituição das atividades no regime tributário das cooperativas", e, "Quando muito, o fisco poderia tomar os valores equivalentes às despesas e considerá-los como receita de ato não cooperativo".

Afirmou, ainda, que o critério da fiscalização foi o de que "o ato cooperativo consiste exclusivamente na consulta dos usuários pelo facultativo".

Acrescentou que os exames não seriam mero comodismo do profissional, mas meio de determinação de diagnóstico, caracterizando-se como "atividade meio para consecução do atendimento do paciente", e, "se os serviços prestados pelo médico cooperado ou por empresa especializada forem necessários para o atendimento do usuário, não padece dúvida de que se trata de ato principal ou ato cooperativo".

Assim, "A segregação de exames meios na condição de 'ato cooperativo', como prega o Parecer Normativo nº 38/80, choca-se com a Lei nº 9.856, de 03/06/1998, com dispositivos alterados pela Medida Provisória nº 1.976, e reedições posteriores, que asseguram, quando contratado, amplo atendimento ao paciente, sob pena de sanções pela Agência Nacional de Saúde".

Discorreu acerca do direito aplicável ao caso, mencionado a Lei nº 9.956, de 1998, para concluir que não poderia furtar-se "ao atendimento dos usuários nas condições contratadas".

Em relação à falta de discriminação de receitas, segundo se tratasse de atos de cooperativa e não-cooperativos, alegou que "um levantamento das despesas com cirurgias, internações hospitalares, exames laboratoriais e outros deveria ser explícito no pedido, o que na realidade não ocorreu".



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Requereu a realização de prova pericial, indicando e qualificando o perito, e apresentando os quesitos ao final do pedido (fls. 368 e 369)

Em relação à compensação de prejuízos, atacou a limitação legal de trinta por cento do lucro, citando jurisprudência.

Quando a contribuição social sobre o lucro e aos PIS, requereu a decretação da improcedência das exigências.

Também contestou os encargos legais, alegando a impossibilidade de aplicação da taxa do Selic, de caráter remuneratório, segundo a impugnante, como de juros de mora. Ademais, alegou que, tendo sido suspendida a exigibilidade do crédito, não estaria ele vencido, devendo os juros de mora incidir somente a partir do vencimento.

Posteriormente, foram juntados os documentos de fls. 409 a 435.

Por despacho, requereu-se a diligência de fl. 438, para que fosse realizada a apuração do resultado positivo com atos não-cooperativos e que fosse observada disposição a respeito da anexação dos processos.

A fiscalização justificou, nas fls. 440 a 443 as razões por que não caberia a diligência. Concluiu que, não tendo a interessada segregado as receitas e as despesas segundo a origem, a tributação deveria incidir sobre o resultado global.

Em relação à anexação de processo, alegou que não seriam processos reflexos.

A primeira Turma de Julgamento da Delegacia de Julgamento de Ribeirão Preto, apreciou e julgou a impugnação, tendo, à unanimidade, considerado procedente o lançamento, ficando a decisão assim ementada:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

\*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 31/10/1995, 31/12/1995

Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO - Na falta de pagamento, objeto do lançamento por homologação, a decadência tem seu termo inicial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido realizado o lançamento.

Assunto : Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data: do fato gerador: 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 31/10/1995, 31/12/1995, 31/12/1996, 31/03/1997, 30/09/1997, 31/12/1998, 31/12/1999

Ementa: COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TERCEIROS. ATO ESTRANHO AO ESTATUTO SOCIAL. ATOS NÃO-COOPERATIVOS - A contratação de serviços de terceiros, para atendimento da clientela de plano de saúde, bem assim o fornecimento de medicação, ainda que a preço de custo, e de outros serviços estranhos ao estatuto social representam prática de ato não-cooperativo.

CONTABILIDADE. FALTA DE SEGREGAÇÃO DAS OPERAÇÕES EM ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. CONSEQUÊNCIAS - A falta de segregação das contas entre atos cooperativos e não-cooperativos autoriza o lançamento do imposto sobre a totalidade do lucro, quando a pessoa jurídica não tenha esclarecido, em resposta à intimação e na impugnação, as origens das receitas.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1998, 31/2/1999

Ementa: LUCRO REAL ANUAL. FALTA DE PAGAMENTO DAS ANTECIPAÇÕES. INCIDÊNCIA DE MULTA - Incide multa isolada sobre os valores das antecipações não recolhidas, no regime de lucro real anual.

Assunto : Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 31/10/1995, 31/12/1995, 31/12/1996, 31/03/1997, 30/09/1997, 31/12/1998, 31/12/1999



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

**Ementa: JUROS DE MORA. TERMO INICIAL** - Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a fluência dos juros inicia-se no primeiro dia do mês seguinte ao do seu vencimento legal.

**JUROS DE MORA. SELIC** - Os juros de mora, calculados com base na Selic, são os aplicáveis ao lançamento realizado por meio de auto de infração.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

**Data do fato gerador:** 31/01/1995, 28/02/1995, 31/03/1995, 31/07/1995, 31/08/1995, 31/10/1995, 31/12/1995, 31/12/1996, 31/03/1997, 30/09/1997, 31/12/1998, 31/12/1999

**Ementa: PERÍCIA. NECESSIDADE. NÃO VERIFICAÇÃO** - É prescindível a perícia cujo resultado poderia ser demonstrado e comprovado pela própria impugnante.

**PIS. CSLL. AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS EM PROCEDIMENTOS DECORRENTES** - Os autos de infração lavrados em procedimentos decorrentes têm o mesmo destino daquele que lhes deu origem, pela existência de uma relação da causa e efeito entre eles.

Intimada da Decisão, a contribuinte, irresignada, recorreu a este Conselho, repetindo as argumentações expendidas em sede impugnação, com ênfase aos seguintes temas:

Afirma, em primeiro lugar, que o arbitramento levado a cabo pela fiscalização implica em nulidade do auto de infração, tendo em vista a necessidade de segregação das receitas, nos termos do PN 38/80, o qual não pode se sobrepor à lei, modificando a vontade posta pelo legislador na lei 5.764/71, e, nem tampouco, inovar no mundo jurídico.

Diz, que o arbitramento não se justifica pelos seguintes motivos:

“a) o referido ato regulamentar não possui força jurídica para impor normas de conduta, na medida em que, em nosso ordenamento, tal só pode emanar de lei e,

b) a recorrente somente pratica atos cooperativos, razão pela qual não teria que fazer a segregação (na hipótese de se admitir a validade do ato regulamentar, o que se diz apenas para efeito de argumentação).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Embora não tratada com matéria preliminar, ventilou a recorrente a ocorrência da decadência, fulcrada no artigo 150, § 4º, do CTN, uma vez que o Imposto de Renda é tributo sujeito a lançamento por homologação.

No mais, defende da tese de os exames laboratoriais, o hospital e a farmácia caracterizando-se como “atividade meio para consecução do atendimento do paciente”, e, “se os serviços prestados pelo médico cooperado ou por empresa especializada forem necessários para o atendimento do usuário, não padece dúvida de que se trata de ato principal ou ato cooperativo”.

Contestou, por derradeiro, os encargos legais, alegando a impossibilidade de aplicação da taxa do Selic, de caráter remuneratório, segundo a impugnante, como de juros de mora.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade.

Dele conheço.

Existem preliminares a serem analisadas.

A primeira, diz respeito a uma possível nulidade do auto de infração, em face da aplicação do PN 38/80. Todavia, a matéria em foco se confunde com o mérito da causa, razão pela qual deixo de apreciá-la em preliminar, para dela tratar ao analisar o mérito.

A segunda preliminar, embora, assim não tenha sido tratada, diz respeito à decadência do direito de se constituir o crédito tributário sobre os períodos-base de dezembro/95 até janeiro de 1996, motivado no artigo 150, § 4º, do CTN, uma vez que o Imposto de Renda é tributo sujeito a lançamento por homologação.

Ao apreciar a questão, a Turma julgadora entendeu que ante a falta de pagamento antecipado do tributo, aplicar-se-ia a regra insculpida no artigo 173, I e não a do 150, § 4º. Além do mais, para o ano-calendário de 1995, afirma que somente seria possível a lavratura de auto de infração em 1996, após o prazo da entrega da declaração de imposto de renda. Assim, o termo inicial de contagem do prazo decadencial seria 1997 e o termo final em 2002. Razões pelas quais, rejeitou a prejudicial.

O lançamento questionado reporta-se aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

A recorrente questiona a ocorrência da decadência dos anos-calendário de 1995 e 1996.

Para o exercício de 1995, a recorrente entregou sua Declaração de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica - com opção pelo Lucro Real - Apuração Mensal - fls. 116/154. E, para o exercício de 1996, apresentou DIRPJ, com opção pelo Lucro Real Anual - fls. 155/180.

Compulsando os autos, verifica-se que a apuração e o lançamento do imposto relativo ao ano-calendário de 1995, foi efetuado de forma mensal, ou seja, discriminando mês a mês a ocorrência dos fatos geradores e sobre ele imputando juros de mora e multa, conforme o Auto de Infração de fls. 6/23 e, para o exercício de 1996, a opção foi a do Lucro Real Anual, com balanços de suspensão e/ou redução, conforme DIRPJ de fls. 155/180.

O IRPJ, desde o advento do Decreto-lei nº 1.967/82 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária - é, por via de consequência, um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação.

Segundo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento mas a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?.

Segundo o magistério do Prof. Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>, aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

<sup>1</sup> Curso de Direito Tributário, 13ª Edição, Editora Malheiros, pág. 124  
128.875\*MSR\*28/02/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

"Por homologação é o lançamento é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º)."

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão nº 108-04.974, lecionando o seguinte:

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, - independe do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito passivo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento."

Dentro desse diapasão, transparente que, enquanto o artigo 150 do CTN preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação e o artigo 173 o faz para os demais casos.

Assim que, tendo em vista que os autos de infração somente foram lavrados em 14/02/2001 e deles tomou conhecimento o sujeito passivo, em 19/02/2001



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

(AR de fl. 341); por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não há como deixar de se reconhecer e declarar a superveniência da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro de 1995 a dezembro de 1995.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem, sistematicamente, adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo transcrevo:

**"IRPJ - DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.**

**IRPJ - PIS-REPIQUE - DECADÊNCIA - HOMOLOGAÇÃO - APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador.**

**IRPJ - DECADÊNCIA - Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo.**

**DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.**

**LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE - Estando os procedimentos**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

reflexivos parte inclusos no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem a mesma base factual. Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário.”

*Ex positis*, acolho parcialmente a preliminar de decadência argüida, declarando-a para os meses de janeiro de 1995 a dezembro de 1995.

É como voto.

### MÉRITO

O ponto nuclear do litígio reside em definir com clareza quais os atos que se encontram dentro do campo da não incidência tributária de que gozam as cooperativas.

Segundo a melhor doutrina e jurisprudência, as cooperativas não são tributadas pelo imposto de renda quanto aos resultados dos atos cooperativos, todavia, o são relativamente ao resultado dos atos não cooperativos, sobre os quais não gozam de nenhum tipo de isenção. Assim que, a regra geral é a incidência de imposto, sendo a não incidência, exceção.

Ao tratar de isenções, o artigo 111, do CTN, estabeleceu como regra de interpretação da legislação tributária, o critério da interpretação literal.

A Constituição Federal, a seu turno, no artigo 146, inciso III, alínea “c”, ao estatuir que somente a Lei Complementar pode tratar de normas gerais de direito tributário, especialmente, sobre adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, quer dizer que os atos cooperativos, inclusive, podem ser tributados, todavia, tal tributação deve ser feita de forma adequada e somente deve incidir sobre os atos cooperativos praticados por sociedades cooperativas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

A Lei 5.764/71, por sua vez, no artigo 79, definiu os atos cooperativos como sendo aqueles praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquela e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. Temos, então, que os atos não cooperativos não gozam de nenhum privilégio e seus resultados devem ser tributados à igualdade de qualquer sociedade mercantil.

**“Art. 79.** Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. “

A mesma Lei 5.764/71, admitiu, excepcionalmente, a realização de alguns negócios com entes não cooperados, contudo, sobre seus resultados fez incidir tributo. Assim que, se a lei definiu como tributáveis os resultados desses poucos negócios não cooperativos, não haveria e nem poderiam escapar da tributação, por consequência lógica, os demais resultados, oriundos de atos praticados com não cooperados. Isto porque, as normas de isenção e de não incidência tributária são exceções e não regra.

A mesma lei, nos artigos 87 e 111, determina que os resultados estranhos à atividade cooperativa sejam contabilizados em separado, de forma a permitir sua apuração para efeito de incidência tributária.

**“Art. 87.** Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do “Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social” e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

**Art. 111.** Serão considerados como renda tributável os resultados positivos obtidos pelas cooperativas nas operações de que tratam os artigos 85, 86 e 88 desta Lei.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Decorre do exposto, que o conceito de ato cooperativo é de definição restrita, contida no artigo 79, da Lei 5.764/71. Os demais atos, sejam eles auxiliares ou acessórios, por não se identificarem com os definidos no referido artigo, são atos não cooperativos.

Dentro de tal contexto, temos que se a escrituração contábil da sociedade cooperativa segrega as receitas e os seus correspondentes custos, despesas e encargos segundo a sua origem - atos cooperativos e demais atos - serão excluídos da tributação os resultados dos atos cooperativos. Todavia, se a escrita - acompanhada de documentação hábil que a lastreie - não especificar com clareza quais as receitas dos atos cooperativos e quais as receitas dos atos não cooperativos, ter-se-á como integralmente tributado o resultado da sociedade. Isto porque, neste caso, é impossível a determinação da parcela não alcançada pela não incidência tributária.

No caso da cooperativa de trabalho médico, onde esta recebe mensalidades dos usuários e, como contraprestação, se compromete a fornecer, além dos serviços médicos dos associados, serviços de terceiros, tais como: exames laboratoriais, exames complementares de diagnóstico e terapia, diárias hospitalares, fornecimento de medicamento, etc., a receita das mensalidades pagas pelos usuários se destina, em parte, a cobrir os custos dos serviços prestados por terceiros não associados. Esses serviços, prestados por não associados não se classificam como cooperativos. Nesses casos, a cooperativa deve ratear a receita das mensalidades entre receitas de atos cooperativos e receitas de outros atos segundo critério razoável a ser justificado perante a fiscalização.

Diante de tal traçado, resta evidente que o Parecer Normativo 38/80 - citado pela fiscalização e contestado pela defesa - nada mais fez do que interpretar a vontade do legislador, não tendo criado e nem, tampouco, alterado a legislação de regência, limitando-se a explicar claramente quais os procedimentos corretos a serem adotados pelas sociedades cooperativas no que tange aos atos cooperados e não



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

cooperados, à escrituração, etc. Não vejo, por conseguinte, nenhuma anormalidade ou ilegalidade quando de sua aplicação.

No caso sob exame, ficou claramente demonstrado e a própria recorrente reconhece em diversas passagens, que realmente fornece, além dos serviços médicos dos associados, outros serviços de terceiros, bem assim, que a cooperativa não segregava as receitas e os custos derivados de tais serviços.

Diante de tais fatos, não vejo razão para modificar a decisão "a quo", mantendo a autuação sobre o IRPJ, uma vez que, tendo praticado atos não cooperativos - sujeitos à tributação - a recorrente não forneceu os elementos necessários à apuração desses resultados.

Voto, portanto, no sentido de negar provimento ao recurso, neste particular.

### MULTA ISOLADA

Os autos versam sobre exigência de multa isolada calculada à alíquota de 75% sobre "Insuficiência no recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica calculado por estimativa, no período de janeiro de 1998 a dezembro de 1999", com enquadramento legal nos artigos 43 e 44, inciso I e § 1º., inciso IV, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fls. 8 e 9.

A ação fiscal teve início em 15/05/00, fls. 01/02, mediante procedimento fiscal complementar; prosseguiu com o "termo de intimação" de 07/08/2000, fls 74; tendo sido encerrada em 14/02/2001, com a lavratura do auto de infração, e "termo de encerramento de ação fiscal", fls. 338, formalizando a exigência da "multa isolada" no valor de R\$ 11.438.052,30, onde "(Períodos de 1998 e 1999) a fiscalização efetuou o lançamento da multa isolada de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

O dispositivo legal referido no auto de infração, artigo 44, inciso I e § 1º, inciso IV, da Lei nº. 9.430/96, tem a seguinte redação:

**\*Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º., que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]"

O artigo 2º. da Lei nº. 9.430/96, acima referido, dispõe:

**"Art. 2º.** A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º. e 2º. do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995."

O artigo 35 e seus §§ 1º. e 2º., da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao § 2º., pelo artigo 1º., da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

**"Art. 35.** A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através dos balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

§ 1º. Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário;

§ 2º. estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que através do balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário." (Destaquei).

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do artigo 37 da Lei nº. 8.981/95:

**"Art. 37.** Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção." (Destaquei).

Da exegese dos dispositivos legais acima referidos deduz-se que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Imposto de Renda Pessoa Jurídica não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultasse prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa.

Se a contribuinte, sujeita à tributação com base no lucro real, opta pelo pagamento mensal do imposto em bases estimadas, uma vez inadimplente após o vencimento do prazo para recolhimento o fisco já pode exigí-lo - cumulativo com os consectários legais, já a partir do primeiro dia do mês seguinte, dentro do próprio ano-calendário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Ocorre que, encerrado o ano-calendário, a contribuinte elaborou balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, bem como a demonstração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda devido referente aos anos-calendário auditados, do que não resultou imposto de renda devido.

E, com base nas referidas demonstrações financeiras a contribuinte apresentou as suas declarações de rendimentos, bem antes de qualquer ação fiscal, declarações estas que representam o citado encontro de contas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária. Ocasão em que não restou evidenciada a ocorrência do fato gerador.

Ora, o recolhimento mensal por estimativa se reveste, na hipótese, de uma característica de provisoriedade, onde encerrado o ano-calendário é calculado o montante do tributo efetivamente devido, podendo resultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, no curso do ano-calendário, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido ou, ainda, o empate das contas.

O certo é que, no presente caso, a contribuinte, embora não tivesse recolhido as estimativas, uma vez concluído o período anual de incidência do imposto e entregue a Declaração de Rendimentos, restando, portanto, encerrado o ciclo provisório, mediante a definição das bases de cálculo declaradas pela contribuinte.

Estes fatos evidenciam que o regime de recolhimento mensal por estimativa tem, na sua gênese, um entendimento de previsibilidade de que o montante do tributo devido no curso do ano-calendário, quando a contribuinte opta pela apuração anual do lucro real, ao final do ano-calendário deveria corresponder ao montante do tributo devido no período, em tese, ou em valor bastante aproximado ao efetivamente devido que viesse a ser apurado, pouco mais, pouco menos, tendo em vista ser quantificado a partir da aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

mensal, porém não contempla os efeitos de fatores adversos não previstos ou previstos inadequadamente, excetuada a possibilidade dos balanços ou balancetes de suspensão, ainda assim, sujeitando-se o resultado do exercício às imprevisibilidades possíveis de ocorrer no curso do ano-calendário, a evidenciar a necessidade de um "ajuste fino" no referido regime de recolhimento mensal.

Destarte, encerrado o período de apuração do imposto, resulta que a contribuinte, no curso do ano-calendário, cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e de escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória, não a exasperadora vultosa que lhe foi cominada, calculada com base em valores que supostamente devidos no curso do ano-calendário (estimados), confirmou-se indevidos quando do encerramento do ano-calendário e da apresentação da respectiva declaração de rendimentos, ou seja a multa isolada ora discutida, lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base valor de "imposto devido", que o fisco já tinha conhecimento e certeza de não ser devido e portanto de imposto não se tratava.

A multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido. Ainda que seja regulada por norma de efeito concreto, porém em face de o cálculo do quanto efetivamente devido só se perfazer após o período de apuração, há que se considerar, nessa data, perfeitamente exaurido o comando encerrado na referida legislação regente da matéria. Por outro lado, o efeito produzido pela norma não tem o condão de se alongar no tempo: contrário senso, materializa-se de maneira plena e eficaz na apuração do montante definitivamente devido segundo o regime de tributação (lucro real) do período em questão.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

O entendimento - não de poucos -, que visa emprestar à penalidade - ora sob discussão - o caráter sancionatório à transgressão de norma de conduta<sup>1</sup>, em sendo, por decorrência, desprezível a formação de sua base de cálculo, desfecha uma enganosa, frágil e simplista inferência acerca da natureza penitencial.

Como norma de conduta tipifica-se, basicamente, qualquer inobservância às normas legais pelos seus destinatários - não só essa.

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à *norma de conduta* há de se calcar em proporcionalidade - pilar de justiça material -, obediente aos princípios constitucionais da razoabilidade e da igualdade. A sua base de cálculo não poderá ser formada por algo provisório ou inconsistente, pois refugiria a qualquer exercício lógico a imprestabilidade de uma sem que a que dela decorra não o seja.

A propósito dos novéis litígios fiscais envolvendo os recolhimentos mensais por estimativa, após encerrado o ano-calendário, a jurisprudência administrativa vem se firmando no sentido da im procedência dos lançamentos efetuados após encerrado o ano-calendário, para exigência do imposto de renda por estimativa, que embora de recolhimento mensal, deixou de ser efetuado, em situações em que se apurou prejuízo fiscal, a exemplo das seguintes ementas, citadas como notas ao artigo 222, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26 de março de 1999, editora Resenha - Gráfica, Editora e Distribuidora de Livros Ltda., edição atualizada para o ano de 2001:

Acórdãos nºs. 103-20.165/99 e 103-20.170/99:

"A constatação de prejuízo fiscal ao final do período-base inocula a possibilidade da exigência do imposto por estimativa no curso do mesmo, sob pena de a exigibilidade do tributo se tornar instrumento de imposição de penalidade.

<sup>1</sup> 1. Art. 159 - Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano.  
128.875\*MSR\*28/02/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Acórdão nº. 108-06.142/00:

Conhecido o resultado do exercício e verificada a ocorrência de prejuízo fiscal no exercício, não pode prosperar a cobrança das importâncias devidas a título de estimativa, quando comprovadamente indevidas.

Embora essas ementas refiram-se à exigência do próprio imposto de renda por estimativa não recolhido no curso do ano-calendário, obrigação principal, o mesmo princípio aplica-se à exigência da multa isolada, penalidade que adquire a natureza de obrigação principal, face à constatação de ser indevida a exigência do tributo a que se refere a penalidade, uma vez encerrado o período-base de apuração.

Acórdão nº 103-20.572

IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido.

Recurso provido."

Não há nas digressões elencadas quaisquer negativas de vigência ao § 2.º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430/96, como se pode inferir.

Como substrato do que fora exposto, a exigência da multa isolada só terá algum fôlego quando puder incidir sobre as verbas estimadas contabilizadas ou não e, se for o caso, somadas às decorrentes de diferenças detectadas pelo Fisco após o término do ano-calendário. O somatório algébrico dos montantes a título de estimativas não-recolhidas, declaradas (DCTF) ou não, ao longo do ano-calendário não pode extravasar o montante bruto ou líquido, se for a hipótese, do apurado na data da ocorrência do fato gerador do período. Vale dizer: a provisão do tributo anual líquida das estimativas corrigidas contabilizadas ou não é o marco delimitador da exigência quantitativa da multa de ofício isolada.

Diante de tais fatos, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para excluir a multa isolada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

**JUROS MORATÓRIOS / TAXA SELIC / MULTA DE OFÍCIO**

Não há como se dar abrigo às alegações da recorrente com referência à aplicação dos juros SELIC, tendo em vista que a respectiva inclusão dos mesmos no cálculo do crédito tributário lançado decorreu da aplicação de expressa disposição de lei.

Releva observar que a incidência de juros moratórios sobre os valores de tributos não pagos no respectivo vencimento é uma imposição da lei tributária como forma, entre outras razões, de compensar a Fazenda Pública pela demora em receber os tributos, bem assim de dar efetividade ao princípio da isonomia tributária para equilibrar a relação Fisco-contribuinte entre os sujeitos passivo da relação jurídico-tributária que cumprem fielmente as suas obrigações e aqueles que somente o fazem a *posteriori* e, muito mais, quando em decorrência de lançamento de ofício.

De igual forma, a multa pelo lançamento de ofício, decorre de imposição legal, e serve a penalizar o contribuinte que não cumpriu suas obrigações tributárias, sendo, também, forma de dar efetividade ao princípio da isonomia tributária para equilibrar a relação Fisco-contribuinte entre os sujeitos passivos da relação jurídico-tributária que cumprem fielmente as suas obrigações e aqueles que somente o fazem a *posteriori* e, muito mais, quando em decorrência de lançamento de ofício.

Nego portanto, provimento ao recurso, nestes tópicos.

**PIS - CSLL**

Trata-se de lançamentos reflexos ao do IRPJ, devendo, portanto, em face da íntima relação de causa e efeito que os une, ter o mesmo destino daquele do qual são eles originários.

Pleitos parcialmente providos.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

**CONCLUSÃO**

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência para o período compreendido entre os meses de janeiro de 1995 a dezembro de 1995 e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada, determinado, ainda, seja efetuado aos ajustes do PIS e da CSLL ao que foi decidido quanto ao IRPJ.

Sala de Sessões - DF, em 26 de fevereiro de 2003

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro JOÃO BELLINI JÚNIOR

DA DECADÊNCIA

Alega a autuada a decadência do crédito tributário relativo ao ano-calendário 1995. Não lhe assiste razão, pelas razões examinadas à exaustão no anexo I desta declaração, que dela é parte integrante.

Verifico, em conclusão, que, no presente momento, existe um dissenso jurisprudencial respeitante ao prazo decadencial relativo aos tributos sujeitos ao sistema de lançamento por homologação, embora haja uma considerável tendência, no seio do Poder Judiciário, pela interpretação de ser o mesmo equivalente a 10 anos (termo inicial dos cinco anos aludidos no art. 173, I, do CTN, iniciando após o prazo de cinco anos para a homologação – art. 150 § 4º).

Nesse sentido, tanto a corrente que sustenta ser o prazo decadencial decedencial, quanto a que conclui ser o prazo quinquenal são razoáveis – entender de outro modo seria afrontar forte corrente jurisprudencial a cargo de Tribunais Regionais Federais e o Superior Tribunal de Justiça (10 anos) ou a não menos significativo juízo presente nos mesmos Tribunais e também propalado por ilustres membros deste Conselho de Contribuintes e por célebres advogados tributaristas.

Em tais situações, tenho defendido um posicionamento, no caso concreto, conservador dos interesses sociais, de modo a que a Administração Pública – instada a escolher entre duas interpretações razoáveis – não opte pela que lhe veda sua atribuição de constituir o crédito tributário.

Entendo que no Estado democrático de direito preconizado por nossa Constituição, cumpre um importante papel à Administração Pública – mormente à Federal: garantir aos cidadãos, e demais residentes, seus Direitos fundamentais em suas três dimensões. Meio vital para tanto são os tributos por ela arrecadados, e do qual ela



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

não pode abrir mão baseada em pura análise hermenêutica – já que à luz do Estado democrático de direito ultrapassou-se, de muito, a noção liberal do *in dubio pro reo* ou *in dubio contra fiscum*, exurgindo em nossa ordem jurídica a noção do *in dubio pro societatis*.

E se as normas devem ser entendidas de modo a favorecer a Sociedade, que necessita, à evidência, e como nunca, ver serem atendidos seus reclamos nas mais diversas áreas de obrigatoria atuação estatal (e para o que são escassos os recursos), é imperativo a toda Administração Pública, em casos como o presente, a interpretação das normas tributárias de modo a não fugir deste seu poder-dever de constituir o crédito tributário, sob pena de serem ceifados, ilegitimamente da Sociedade, recursos absolutamente necessários.<sup>2</sup>

Por conseguinte, voto por não reconhecer a decadência do poder-dever do Fisco constituir o crédito tributário em 1995.

### IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS COOPERATIVAS

Concordando com o eminente relator quanto ao tema da tributação das cooperativas, teço algumas palavras sobre o tema, a fim de fomentar a discussão sobre tão intrincado assunto.

Buscarei esclarecer que: a) as cooperativas, como regra, não auferem lucros; b) excepcionalmente, podem gerá-los; c) se os obtém, devem dirigi-los ao Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (FATES); d) uma cooperativa que gera lucros e os distribui se caracteriza como entidade lucrativa.

<sup>2</sup> Neste sentido vide, por exemplo, Cretela Júnior, José *in* Curso de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Forense, 1975, p. 26; Bonavides, Paulo *in* Curso de Direito Constitucional. São Paulo, Malheiros, 1997, p. 428 *apud* Ingo Wolfgang Sarlet "A eficácia dos Direitos Fundamentais. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 1998, p. 53; Seixas Filho, Aurélio Pitanga *in* A Imunidade Tributária e a Não Sujeição Constitucional ao Deber Tributário. Anais do 1º Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo, Max Limonad, 1998, pp. 51-58; Greco, Marco Aurélio *in* Planejamento Tributário; Abuso do Direito; Limites e Garantia da Autonomia Privada. Anais do 1º Congresso Internacional de Direito Tributário. São Paulo, Max Limonad, 1998, pp. 613-625.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36

Acórdão nº : 103-21.155

As cooperativas, em sua essência, não visam ao lucro. É assim desde os primórdios, na Inglaterra, em 1844, onde se fundou a primeira cooperativa, sob a denominação de *Rochdale Society of Equitable Pioneers*. Em todos os países onde existem cooperativas, este é um princípio basilar que, ao lado de outros (estudados detalhadamente na transcrição infra), orienta o regime jurídico destas sociedades.

Na legislação que regula as cooperativas (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971), esse preceito aparece no artigo terceiro, que trata da conceituação das sociedades cooperativas:

*"Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro." (grifou-se)*

Ou seja, a inexistência de lucro é princípio tão forte que caracteriza, enquanto sociedades, as cooperativas, regra geral a respeito das cooperativas e lucros:

**Regra geral => as cooperativas praticam atos que não geram lucros.**

Consequência tributária 1 => se não há lucros, não incidem os tributos cuja base de cálculo os tem como pressuposto (IR e CSLL)

Consequência tributária 2 => não há lucros para distribuir.

Porém, todos os princípios podem, em situações concretas, ser afastados por outros, sem que por isto percam sua eficácia<sup>3</sup>. É o que ocorre no regime jurídico cooperativo, onde a legislação, no intento de ampliar a inserção das cooperativas no mercado, permite a estas, explicitamente, a prática de três grupos de atos (arts. 85, 86 e 88 4) que geram lucros por serem tipicamente comerciais (há exigência, apenas, de que as atividades sejam relacionadas indiretamente ao objeto social).

<sup>3</sup> Sobre princípios ver Bonavides, Paulo – *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo, Malheiros, 7ª ed., 1997, p. 228-266.

<sup>4</sup> Art. 85. As cooperativas agropecuárias e de pesca poderão adquirir produtos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou suprir capacidade ociosa de instalações industriais das cooperativas que as possuem.

B



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36

Acórdão nº : 103-21.155

E o que fazer com lucros em um tipo societário que se caracteriza por não gerá-los? A solução dada pela Lei nº 5.764/71 foi a sua indisponibilidade aos associados, preconizando os artigos 87 e 88, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71, a sua destinação ao FATES <sup>5</sup> (a disponibilidade aos membros da sociedade ocorre apenas mediatamente, já que estes se beneficiam com os serviços atendidos por este fundo).

**Regra 2 (exceção) => as cooperativas praticam atos que geram lucros.**

Consequência tributária 1 => se há lucros, incidem os tributos cuja base de cálculo os tem como pressuposto (IR e CSLL).

Consequência tributária 2 => os lucros não podem ser distribuídos aos associados, devendo ser dirigidos aos FATES.

Ocorre que, desde a edição da Lei nº 5.764/71, abriu-se a discussão de serem as hipóteses autorizativas dos arts. 85, 86 e 88 exemplificativas ou exaustivas. Por exemplo (ressalvadas as cooperativas de crédito e as seções de crédito das cooperativas), as aplicações financeiras efetivadas por uma cooperativa: a) refogem ao conceito do ato cooperativo <sup>6</sup> e b) não se enquadram nas hipóteses dos artigos de que

---

Art. 86. As cooperativas poderão fornecer bens e serviços a não associados, desde que tal faculdade atenda aos objetivos sociais e estejam de conformidade com a presente lei.

Parágrafo único. No caso das cooperativas de crédito e das seções de crédito das cooperativas agrícolas mistas, o disposto neste artigo só se aplicará com base em regras a serem estabelecidas pelo órgão normativo.

Art. 88. Mediante prévia e expressa autorização concedida pelo respectivo órgão executivo federal, consoante as normas e limites instituídos pelo Conselho Nacional de Cooperativismo, poderão as cooperativas participar de sociedades não cooperativas públicas ou privadas, em caráter excepcional, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares.

Parágrafo único. As inversões decorrentes dessa participação serão contabilizadas em títulos específicos e seus eventuais resultados positivos levados ao "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social".

<sup>5</sup> Art. 87. Os resultados das operações das cooperativas com não associados, mencionados nos artigos 85 e 86, serão levados à conta do "Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social" e serão contabilizados em separado, de molde a permitir cálculo para incidência de tributos.

<sup>6</sup> "TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES FINANCEIRAS. COOPERATIVAS. LEI Nº 5.764/71, ART. 111 (RIR/80, ART. 129).

128.875\*MSR\*28/02/03

B



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

tratamos. Se as exceções previstas em tais artigos fossem *numerus apertus*, não seria permitida, por parte das cooperativas, a prática de aplicações financeiras, o que afronta prática social consagrada.

Assim, a Administração Pública Federal, que inicialmente foi recalcitrante, vem firmando o entendimento, através de sucessivos Decretos presidenciais, de serem exemplificativas as hipóteses dos arts. 85, 86 e 88.<sup>7</sup>

Essa interpretação – tomada em um contexto no qual se verifica que as permissões explícitas para o lucro estabelecidas pela Lei nº 5.764/71 é insuficiente para atender as atuais demandas associativas, sociais e de mercado – não excepciona a regra que impossibilita as cooperativas distribuírem o lucro que porventura auferiram. Se a Lei nº 5.764/71 permite excepcionalmente às cooperativas auferir lucro (arts. 85, 86 e 88), em nenhum momento permite que este seja distribuído aos associados. Não haveria de ser

---

1. As operações financeiras das cooperativas decorrentes de sobras de caixa que produzem lucro estão sujeitas à tributação do Imposto de Renda.

2. A isenção prevista na Lei nº 5.764/71 em c/c o art. 111, RIR/80, art. 129, só alcança os negócios jurídicos diretamente vinculados à finalidade básica da associação cooperativa.

**3. Não são atos cooperativos, na essência, as aplicações financeiras em razão das sobras de caixa.**

4. A especulação financeira é fenômeno autônomo que não pode ser confundido com atos negociais específicos e com finalidade de fomentar transações comerciais em regime de solidariedade, como são os efetuados pelas cooperativas.

**5. A norma isencional não suporta interpretação extensiva, salvo situações excepcionais.**

6. Embargos de divergência acolhidos." (ERESP 169411/SP; DJ: 27/09/1999, p. 00038; JSTJ, VOL.: 00010, p. 00071,

Relator(a) Min. José Delgado, p. 26/05/1999, Órgão Julgador: Primeira Seção) (grifou-se)

<sup>7</sup> Atualmente esta matéria é regulada pelo art. 183 do Decreto nº 3.000, de 05 de julho de 2000: "As sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica pagarão o imposto calculado sobre os resultados positivos das operações e atividades estranhas à sua finalidade, TAIS COMO (Lei nº 5.764, de 1971, arts. 85, 86, 88 e 111, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 2º):

I - de comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;

II - de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;

III - de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos, acessórios ou complementares." (grifou-se)

128.875\*MSR\*28/02/03



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

diferente com outros atos geradores de lucro, que somente são permitidos às cooperativas em decorrência de depreensão hermenêutica.

Dito de outro modo, o fato de se interpretar ampliativamente as possibilidades de as cooperativas praticarem atos de mercado não cria nova regra – que permita às cooperativas distribuírem o lucro que porventura auferiram.

Some-se a isto que tal exigência vai ao encontro dos ideais cooperativistas, uma vez que este fundo objetiva o próprio fortalecimento da sociedade que o constitui (a qual poderá promover a capacitação técnica de seus associados) e do movimento cooperativista como um todo (através do fomento à educação cooperativista), além de viabilizar assistência social aos membros e empregados da sociedade.

Desta forma, é possível consolidar uma terceira regra, derivada diretamente das consequências tributárias das regras 1 e 2:

**Regra 3 => se a cooperativa auferir lucros, não os pode distribuir.**

A questão que se coloca, colocadas estas premissas, é saber o que ocorre com uma cooperativa que distribua livremente seu lucro. Esta prática, mais do que não ser permitida a este tipo societário, fere de morte o próprio conceito de cooperativa => a sociedade que assim age é uma não-cooperativa. Resta ao Fisco, evidenciando esta situação, aplicar as regras tributárias pertinentes, que não serão as cooperativas.

Atente-se bem: não é o Fisco que está descaracterizando a sociedade; esta não se subsume ao regime tributário beneficiado pertinente às cooperativas porque age de fato como uma sociedade lucrativa, não obedecendo as limitações em seu atuar que caracterizam a essência das sociedades mutualistas que são as cooperativas => estas, conceitualmente, são sociedades que não lucram; se o fazem, não distribuem tais resultados. O Fisco, tão-somente, atento a esta realidade, aplica as regras tributárias correspondentes à prática da Autuada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

**Regra 4 [se uma cooperativa se caracteriza por lucros não ter (regra 1), ou tê-los excepcionalmente (regra 2), situação em que não os pode distribuir (regra 3),]**

**=> não é cooperativa uma sociedade que aufera lucros e os distribui. Se cooperativa for, é tributada como empresa lucrativa.**

A Interessada é cooperativa médica, espécie de cooperativa de trabalho. Deste modo, a cooperativa exerce seu papel facilitando a colocação do trabalho de seus associados no mercado. Assim, o resultado positivo da atuação médica (consultas e procedimentos) irá gerar sobras, as quais não são tributáveis pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro.

Ocorre que a interessada atua no mercado oferecendo planos de saúde. Nestes, se obriga a ofertar aos seus beneficiários / consumidores: a) os serviços de seus membros-cooperativados (médicos) e b) os serviços de terceiros, não-vinculados à cooperativa, como hospitais, laboratórios e fisioterapeutas.

Esses últimos são contratados pela cooperativa diretamente junto aos terceiros (hospitais, laboratórios e fisioterapeutas), que se obrigam, mediante contraprestação previamente ajustada, a prestar seus serviços aos beneficiários daquela (cooperativa). O pagamento desta contraprestação acarreta um custo para a cooperativa. Em contrapartida, esta sociedade embute nos contratos que firma com seus beneficiários /consumidores um preço, que serve para cobrir tais custos. É este o resultado positivo que redundam em lucro para a cooperativa (ganhos de intermediação de serviços de terceiros).

**DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DA BASE ESTIMADA**

Ouso divergir, neste aspecto, do preclaro Conselheiro e do entendimento que tem orientado esta Câmara.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Entendo ter essa multa a natureza de multa formal por descumprimento de obrigação acessória – recolher a base estimada de IRPJ e CSLL. A base legal da mesma encontra-se expressa no art. 44 da Lei nº 9430, de 27/12/1996, a qual possui a seguinte redação:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;  
... (omissis) ...*

*§ 1º. As multas de que trata este artigo serão exigidas:  
... (omissis) ...*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do artigo 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;”*

Como que somente no final do ano-calendário é que se saberá se da existência de lucro ou prejuízo, bem como se é positiva ou negativa a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, discordo do posicionamento dos que entendem ser aplicável esta multa somente se lançada dentro do próprio ano-calendário em que não houve o recolhimento da estimativa. O texto legal é claro no sentido da multa ser aplicável ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Conclusão

Haja vista os fundamentos acima expostos, bem como os presentes no anexo a esta declaração de voto, que dela é parte integrante, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 26 de fevereiro de 2003

  
JOÃO BELLINI JÚNIOR





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

ANEXO I

A decadência de poder/dever do Fisco efetuar o lançamento nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação é matéria das mais tormentosas entre as recorrentes nas lides administrativa e judicial. Isto se deve ao fato de que a seu respeito não existe um entendimento único – ao contrário, existem pelo menos duas visões difundidas e conflitantes (e várias possíveis derivações das mesmas). Examinaremos o lançamento em apreço das principais ópticas.

Por primeiro, há o critério que considera que o prazo decadencial (nos tributos sujeitos a regime de lançamento por homologação), em havendo pagamento, se sujeita ao prazo estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador; em não existindo pagamento, o prazo decadencial seguiria a previsão do art. 173, I, do CTN, ou seja, “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Como exemplo, temos o posicionamento do Min. Ari Pargendler, que pode ser sintetizado na seguinte ementa:

***\*TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.***

*Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.*

*Embargos de divergência acolhidos. (ERESP 101407/SP; EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL (1998/0088733-4) Fonte: DJ, DATA:08/05/2000, PG:00053, RDDT, VOL.:00058, PG:00141,*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

*Relator(a) Min. ARI PARGENDLER (1104) Data da Decisão 07/04/2000  
Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO*

Por outro lado, existe forte corrente jurisprudencial que considera ser o termo inicial do prazo decadencial, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o primeiro dia do exercício seguinte após o transcurso de cinco anos da data do fato gerador. Este entendimento foi por primeiro assentado na Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no ano de 1995, como trataremos a seguir, e hoje, além de do STJ, encontra aceitação em julgados de todos os Tribunais Regionais Federais.

Convém lembrar, antes de adentrarmos na análise desta segunda corrente de pensamento, que “decadência do poder/dever de lançar” é matéria nacional, no sentido de ter eficácia para todos os entes da federação, mas é federal, no sentido de ser afeta ao processo legislativo tramitante no Congresso Nacional.

Nesse sentido, a Constituição Federal deu competência ao Superior Tribunal de Justiça para julgar, em recurso especial, as causas decididas em única ou última instância pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência ou der à lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal (CF, art. 105, III, 'a' e 'c').

Dito de outro modo, é o Superior Tribunal de Justiça quem possui a última palavra em matéria de interpretação de lei federal, como é o caso da que versa sobre decadência. Examinemos, portanto, seu entendimento sobre a matéria.

A Primeira Turma do STJ, a partir do julgamento do Resp. nº 58.918-5/RJ, firmou o “leading case” a respeito da contagem do prazo decadencial iniciar-se somente após o transcurso da prazo para a homologação do lançamento:

*“TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - PRAZO (CTN ART. 173).”*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36

Acórdão nº : 103-21.155

*I - O ART. 173, I DO CTN DEVE SER INTERPRETADO EM CONJUNTO COM SEU ART. 150, PAR. 4.*

*II - O TERMO INICIAL DA DECADÊNCIA PREVISTA NO ART. 173, I DO CTN NÃO É A DATA EM QUE OCORREU O FATO GERADOR.*

*III - A DECADÊNCIA RELATIVA AO DIREITO DE CONSTITUIR CRÉDITO TRIBUTÁRIO SOMENTE OCORRE DEPOIS DE CINCO ANOS, CONTADOS DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE SE EXTINGUIU O DIREITO POTESTATIVO DE O ESTADO REVER E HOMOLOGAR O LANÇAMENTO (CTN, ART. 150, PAR. 4.).*

*IV - SE O FATO GERADOR OCORREU EM OUTUBRO DE 1974, A DECADÊNCIA OPERA-SE EM 1. DE JANEIRO DE 1985. (RESP 58918/RJ; (1995/0001216-2) DJ: data:19/06/1995, PG:18646; Relator(a): Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS; Data da Decisão: 24/05/1995; Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA) (grifou-se)*

A partir de então, a consulta ao site de pesquisa do STJ com os critérios “(decadência ou decadencial) e prazo e homologação e tributário não (restituição ou repetição)” revela a existência de aproximadamente 50 (cinquenta) acórdãos neste sentido na Primeira Turma . Coleciono aqui alguns dos mais recorrentes:

*PIS*

*“Tributário. Processual Civil. Compensação. PIS. Prescrição.*

*1. No âmbito do lançamento por homologação, são compensáveis diretamente pelo contribuinte os valores recolhidos a título de FINSOCIAL com a COFINS, todavia a compensação do FINSOCIAL com o PIS não é admitida.*

*2. O PIS sujeita-se ao lançamento por homologação, faltante este, o prazo decadencial só começa a fluir após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados estes da homologação tácita do lançamento. O prazo prescricional tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame.*

*6. Recurso provido. (RESP 297292/MG; RECURSO ESPECIAL (2000/0143423-3) Fonte DJ, DATA:05/11/2001, PG:00090, Relator(a) Min. MILTON LUIZ PEREIRA (1097) Data da Decisão 10/04/2001 Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA ) (grifou-se)*

*“I - TRIBUTÁRIO - COMPENSAÇÃO - PIS - POSSIBILIDADE.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

- O lançamento da compensação entre crédito e débito tributários efetiva-se por iniciativa do contribuinte e com risco para ele. O Fisco, em considerando que os créditos não são compensáveis, ou que não é correto o alcance da superposição de créditos e débitos, praticará o lançamento por homologação (previsto no Art. 150 do CTN).

- É lícito, porém, ao contribuinte pedir ao Judiciário, declaração de que seu crédito é compensável com determinado débito tributário.

II - COMPENSAÇÃO - PIS - DECADÊNCIA - PRESCRIÇÃO. "O prazo decadencial começa a correr após decorridos 05 anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05. O prazo prescricional tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame" (REsp. 116884/PR, Relator Ministro GARCIA VIEIRA, DJ de 09/03/1998).

III - COMPENSAÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA.

- Em tema de compensação, a correção monetária, segundo reiterado entendimento do STJ, deve ser calculada tendo como indexador o IPC, para o período de março/90 a janeiro/91; o INPC, relativamente ao de fevereiro/91 a dezembro/91; e, com base na UFIR, a partir de janeiro de 1992. O índice de janeiro de 1989 é de 42,72% (REsp. 43.055-0-SP). (RESP 223469/MG; RECURSO ESPECIAL (1999/0062995-7), Fonte DJ, DATA:20/03/2000, PG:00043, Relator(a) Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS (1096) Data da Decisão 03/02/2000 Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA )

FINSOCIAL E COFINS

"Tributário. Processual Civil. Compensação. COFINS. FINSOCIAL. Prescrição. Correção Monetária. SELIC.

1. No caso de lançamento por homologação, inicia-se o prazo decadencial após decorridos cinco (5) anos do fato gerador, somados mais cinco (5) anos.

2. A correção monetária, simples atualização do valor da moeda, corroída pela inflação, devendo ser aplicada, sob pena de enriquecimento sem causa de parte do devedor.

3. Constituída a causa jurídica da correção monetária, no caso, por submissão à jurisprudência uniformizadora ditada pela Corte Especial, certa a adoção do IPC, quanto ao mês de janeiro/89, ao invés de 70,28%, os cálculos aplicarão 42,72%, observando-se os mesmos critérios para



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

as variações dos meses seguintes, até a vigência da Lei nº 8.177/91 (art. 4º), quando emergiu o INPC/IBGE.

4. Com discrepância de respeitáveis entendimentos, abroquela-se posicionamento no sentido de admitir a aplicação de juros com base na taxa SELIC, desde a vigência da Lei 9.250/95, ainda que se cuide de compensação de tributo lançado por homologação, afastada a cumulação com outro índice de correção monetária .

5. Recurso provido.(RESP 297017/SP ; RECURSO ESPECIAL (2000/0142904-3) Fonte, DJ, DATA:17/09/2001, PG:00118, Relator(a) Min. MILTON LUIZ PEREIRA (1097), Data da Decisão 13/03/2001, Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA ) (grifou-se)

**"AGRAVO REGIMENTAL – FINSOCIAL – COMPENSAÇÃO – PRESCRIÇÃO – DECADÊNCIA – JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE – ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.**

É pacífica a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o prazo decadencial deve ser contado do lançamento do crédito tributário. Se a lei não fixar prazo para homologação, será ele de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Quanto ao prazo prescricional, é assente o entendimento de que este só começa a correr após a decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade da lei em que se fundou o gravame.

Estando consolidada a jurisprudência no âmbito desta Corte de Justiça, o relator está autorizado a decidir monocraticamente o recurso com amparo no artigo 557 do Código de Processo Civil.

Agravo improvido." (Acórdão AGRESP 295360/MG ; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL (2000/0139305-7), Fonte DJ, DATA:13/08/2001, PG:00070,, Relator(a) Min. GARCIA VIEIRA (1082), Data da Decisão 03/05/2001, Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA) (grifou-se)

**"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL E COFINS. PRAZO DECADENCIAL.**

1. O prazo quinquenal deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário.

2. No caso de não ser fixado o prazo para a homologação pela lei, será então de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. O prazo decadencial só começa a fluir após cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos. Precedentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

3. Recurso conhecido, mas improvido. Decisão unânime. (RESP 171999/RS; RECURSO ESPECIAL (1998/0029855-0), Fonte DJ, DATA:14/12/1998, PG:00119, Relator(a) Min. DEMÓCRITO REINALDO (1095) Data da Decisão 20/10/1998 Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA) (grifou-se)

**EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO**

“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 66, DA LEI Nº 8.383/91. PIS X PIS, COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. TRIBUTOS DE ESPÉCIMES E NATUREZAS DIVERSAS. IMPOSSIBILIDADE. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, por ser sujeito a lançamento por homologação o empréstimo compulsório sobre combustíveis, seu prazo decadencial só se inicia quando decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a contar-se da homologação tácita do lançamento. Já o prazo prescricional inicia-se a partir da data em que foi declarada a inconstitucionalidade do diploma legal em que se fundou a citada exação. Estando o tributo em apreço sujeito a lançamento por homologação, há que serem aplicadas a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. A mesma Seção, em sede de embargos de divergência, acolheu a tese de que o art. 66, da Lei nº 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via auto-lançamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.

3. A compensação pode ser utilizada, nos termos da Lei nº 8.383/91, entre tributos da mesma espécie, isto é, entre os que tiverem a mesma natureza jurídica, e uma só destinação orçamentária.

4. O PIS enverga espécie diferente e natureza jurídica diversa da COFINS, da CSL e da Contribuição Previdenciária sobre a folha de salários, com destinações orçamentárias próprias, não podendo, dessa forma, serem compensados entre si. Os créditos do PIS hão de ser compensados com débitos do próprio PIS.

5. Recurso parcialmente provido.(RESP 320969/SP ; RECURSO ESPECIAL, 2001/0049595-8) Fonte DJ, DATA: 03/09/2001 PG:00157, Relator(a) Min. JOSÉ DELGADO (1105) Data da Decisão 12/06/2001 Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA”) (grifou-se)



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

A Segunda Turma, também prestigia este posicionamento (embora existam, também, acórdãos em sentido diverso):

**"PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 142, 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.**

1. Constitui-se o crédito tributário pelo lançamento, sendo a inscrição da dívida o título hábil para proceder-se a execução fiscal.

2. Nas hipóteses em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa o pagamento, o crédito se constitui mediante o lançamento por homologação, que deve ocorrer dentro de cinco anos, contados do primeiro dia do ano subsequente ao do fato gerador.

3. No caso em espécie, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.90, não há como afastar-se a decadência decretada já que a inscrição da dívida se deu em 15.08.95.

4. Recurso especial conhecido, porém, improvido". (RESP 175363/SP; RECURSO ESPECIAL (1998/0038514-2) Fonte DJ, DATA: 19/06/2000, PG:00129, RSTJ, VOL.:00137, PG: 00196, Relator(a) Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS (1094) Data da Decisão 21/03/2000 Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA) (grifou-se)

**"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.**

1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento.

2. Não configurada a decadência no caso em exame - cobrança de diferença de ICMS em lançamento por homologação -, porquanto o fato gerador ocorreu em junho de 1990, e a inscrição da dívida foi realizada em 15 de agosto de 1995, portanto, antes do prazo decadencial, que só se verificará em 1º de janeiro de 2001 (6/90 - fato gerador/ + 5 anos = 6/95 - extinção do direito potestativo da Administração/ 1º/01/96 - primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo da Administração/ + 5 anos = prazo de decadência da dívida/ 15/08/95 - data



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

em que ocorreu a inscrição da dívida/ 1º/01/2001 - limite do prazo decadencial).

3. Recurso conhecido e provido. Decisão unânime." (RESP 198631/SP; RECURSO ESPECIAL (1998/0093273-9), Fonte DJ, DATA: 22/05/2000, PG:00100, Relator(a) Min. FRANCIULLI NETTO (1117) Data da Decisão 25/04/2000 Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA) (grifou-se)

"TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. FINSOCIAL X COFINS: AFRONTA AO ART. 535, I, DO CPC. PRESCRIÇÃO. PRECEDENTES. RECURSO NÃO CONHECIDO.

I - Não existe afronta ao art. 535, I, se o acórdão impugnado tratou do tema que a recorrente pretendia ver apreciado no recurso especial.

II - Nos tributos sujeitos a homologação, não havendo homologação expressa, o prazo decadencial ocorrerá depois de transcorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos depois que ocorreu a homologação tácita. Precedentes.

III - Recurso especial não conhecido". (RESP 172008/RS; RECURSO ESPECIAL (1998/0029872-0), Fonte DJ, DATA:21/09/1998, PG: 00146, Relator(a) Min. ADHEMAR MACIEL (1099) Data da Decisão 06/08/1998 Órgão Julgador T2 -SEGUNDA TURMA) (grifou-se):

Esse posicionamento foi acolhido pela Primeira Seção do STJ, a qual é composta pelas Turmas Primeira e Segunda (RISTJ, art. 2º, §4º) - às quais compete o julgamento referente ao direito tributário (RISTJ, art. 9º, IX). O primeiro acórdão no qual este manifestou seu posicionamento data de 25/11/98 (data do julgamento):

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - EXECUÇÃO FISCAL - PROSSEGUIMENTO - DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA - CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - INTERPRETAÇÃO CONJUNTA DOS ARTS 173, I E 154, § DO CTN.

1. De acordo com o art. 173 do CTN, o direito da fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se em (5) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tendo sido, na espécie, o lançamento realizado em 1984, os créditos relativos ao período de 1978 não se encontram abrangidos pela decadência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36

Acórdão nº : 103-21.155

2. Embargos de divergência recebidos. Decisão unânime. (STJ – ED-RESP. 151163 – SP – 1ª S. – Rel. Min. Demócrito Reinaldo – DJU 22.02.1999 – p. 59)

O Ministro relator, Demócrito Reinaldo, assevera em seu voto, em passagem esclarecedora acerca de seu entendimento de somar-se o prazo previsto no art. 173, I, com o do art. 150 § 4º:

“Qual, no caso, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado? A resposta está no art. 150 do CTN. O tributo objeto da execução em tela (contribuição previdenciária) está sujeito ao pagamento antecipado e lançamento por homologação. O prazo para a homologação será de 5 (cinco) anos (CTN, art. 150 § 4º). Em se tratando, pois, de um crédito relativo ao mês de agosto de 1978, o prazo de cinco (5) anos (em relação aos fatos impositivos verificados em 1978) expirou em agosto de 1983. O prazo decadencial começou a fluir no dia 1º de janeiro de 1984. De acordo com o caput do art. 173 do CTN, o direito de a Fazenda constituir o crédito extingue-se após 5 (cinco) anos. Portanto, os créditos relativos às parcelas de 1978 extinguiriam-se em 1º de janeiro de 1989.”

A partir de então, a Egrégia Primeira Seção do STJ manifestou-se sobre o assunto mais seis vezes. A primeira, no ERESP 170834, julgado em 09/12/98, a onde firmou o entendimento de que:

**“TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO.**

Já é pacífico no STJ o entendimento de que o prazo decadencial de 05 anos deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário, e se a lei não fixar prazo para homologação, será ele de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Embargos recebidos”. (ERESP 170834/SP; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL (1998/0063019-8); Fonte DJ, DATA:15/03/1999, PG:00079, Relator(a) Min. GARCIA VIEIRA (1082); Data da Decisão, 09/12/1998 Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO) (grifou-se)

Nas razões de seu voto, o Ministro-Relator, Garcia Vieira, explicitando seu entendimento, assentou que “O prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais 05 (cinco) anos”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Já em julgamento efetivado em 28/04/99, a mesma Primeira Seção entendeu que:

**"TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO.**

Estabelece o artigo 173, inciso I do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado.

*Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita.*

*Com o encerramento do prazo para homologação (05 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário.*

*Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.*

Embargos recebidos". (ERESP 132329/SP ; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL; (1999/0001926-1); Fonte: DJ, DATA:07/06/1999, PG:00038; JSTJ, VOL.:00007, PG:00125, RDR, VOL.:00015, PG:00182, Relator(a) Min. GARCIA VIEIRA (1082) Data da Decisão 28/04/1999; Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)

*(grifou-se)*

Nesse acórdão estão presentes duas idéias centrais:

a) não havendo pagamento, inexistente homologação tácita da (in)atividade do contribuinte, e

b) o prazo decadencial, nessa situação, começa a correr no primeiro dia do exercício seguinte após o encerramento do prazo para homologação do lançamento.

Do voto condutor, de lavra do Ministro Garcia Vieira, extraio:

*"...(omissis).... Mas, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a conta da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito (§ 4º). Este prazo é para a homologação e não para constituir o crédito tributário. Se houver pagamento antecipado, ocorrerá a extinção do crédito tributário (art. 150, § 1º do CTN). Se não houver pagamento, não existiu homologação tácita. Com o encerramento deste prazo de cinco anos sem a homologação tácita, inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário (art. 173, I do CTN) no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e se encerra no último dia após o decurso de cinco anos, contados do fato gerador. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, não tendo havido pagamento, tem o Fisco o prazo de 10 (dez) anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário."

Em posterior julgamento, datado de 22/09/99, a mesma Primeira Seção acordou, por unanimidade, que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial de cinco anos somente pode ser contado a partir do lançamento ou da extinção do prazo para que isto ocorra:

**\*TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - TERMO INICIAL - PRAZO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

Em se tratando de exação sujeita a lançamento por homologação, o prazo decadencial de 05 (cinco) anos só pode ser contado a partir do lançamento ou da extinção do prazo para que isso ocorra.

Embargos rejeitados". (ERESP 148565/SP; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL, (1999/0043429-3) Fonte: DJ, DATA: 25/10/1999, PG:00034, Relator(a) Min. GARCIA VIEIRA (1082), Data da Decisão 22/09/1999, Órgão Julgador S1 -PRIMEIRA SEÇÃO) (grifou-se)

O acórdão parece conter uma impropriedade conceitual, pois a partir do lançamento o direito da Fazenda constituir o crédito tributário já está constituído, e não há mais falar em prazo decadencial. Examinemos a fundamentação do voto do relator, Ministro Garcia Vieira, que cita acórdãos da Primeira Turma do STJ, os quais possuem a seguinte redação:

"A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, por ser sujeito a lançamento por homologação o empréstimo compulsório sobre combustíveis, seu prazo decadencial só se inicia quando decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

acrescidos de 05 (cinco) a contar-se da homologação tácita do lançamento.”

“O prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos.”

À vista dessas razões, penso que a expressão “cinco anos só pode ser contado a partir do lançamento” diz respeito à homologação (tácita ou realizada pela autoridade administrativa) da atividade do contribuinte, a quem cumpre “o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa” (CTN, art. 150, caput).

Ora, se está-se tratando de prazo decadencial – decadência do poder/dever de lançar –, não há falar propriamente em lançamento anterior, uma vez que o Fisco já teria, com isto, exercido sua atribuição de efetivar a constituição do crédito tributário (ou de intimar o contribuinte do Auto de Infração/Notificação de Lançamento, ato administrativo necessário e preparatório para a ocorrência do lançamento, para quem defende que este apenas se dá ao final do prazo para impugnação administrativa ou após o término da instância administrativa).

Em 07/04/2000, como já visto, a mesma Primeira Seção proferiu acórdão baseado em voto do Ministro Ari Pargendler, que se assenta em três idéias centrais:

a) o lançamento por homologação é aquele em que existe a ocorrência de pagamento por parte do sujeito passivo (em oposição ao dever de pagar); caso não haja o pagamento, não será o caso de lançamento por homologação, por falta do objeto da ação fiscal;

b) em havendo o pagamento por parte do sujeito passivo (caso de lançamento por homologação), a decadência do poder-dever da Administração Pública em constituir o crédito tributário se dá cinco anos após a ocorrência do fato gerador;

c) em não havendo o pagamento (caso de lançamento de ofício), a decadência do direito de constituir o crédito tributário, se dá cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

**\*TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Embargos de divergência acolhidos. (ERESP 101407/SP; EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL (1998/0088733-4) Fonte: DJ, DATA:08/05/2000, PG:00053, RDDT, VOL.:00058, PG:00141, Relator(a) Min. ARI PARGENDLER (1104) Data da Decisão 07/04/2000 Órgão Julgador S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)

Perceba-se que, diferentemente de antes, entende-se agora que o prazo decadencial não inicia após o termo final para a homologação tácita (entendimento uníssono neste Órgão até então), mas imediatamente – se houve pagamento – ou a partir do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador – em caso de não existir pagamento.

Posteriormente, em 04/03/2002, foi publicado o julgamento do EREsp 169246 (Relator: Min. Milton Luiz Pereira, DJ DATA:04/03/2002, p. 00173. RDR vol.:00022, p.: 00177), o qual reafirmou o entendimento de ser decadencial o prazo decadencial:

\*Processual Civil. Embargos de Divergência (arts. 496, VIII e 546, CPC; art. 266, RISTJ). Tributário. ICM. Constituição do Crédito. Decadência. CTN, artigos 150, § 4º e 173, I.

1. A lavratura do auto de infração é uma das bases de procedimento administrativo fiscal e não encerramento do lançamento fiscal e tributário. A constituição do crédito tributário é ato complexo.

2. A data do fato gerador, por si, não é o termo inicial da decadência. Opera-se depois de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo do Estado rever



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

e homologar o lançamento. Interpretação conjugando as disposições dos artigos 150, § 4º e 173, I, CTN.

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Embargos acolhidos”.

Esta tese foi confirmada mais uma vez por ocasião do julgamento do ERESP 204457 / MG ; DJ DATA:11/11/2002 PG:00143, o qual foi assim ementado:

“Processual Civil. Embargos de Divergência (arts. 496, VIII e 546, CPC; art. 266, RISTJ). Tributário. ICM. Constituição do Crédito. Decadência. CTN, artigos 150, § 4º e 173, I.

1. A lavratura do auto de infração é uma das bases de procedimento administrativo fiscal e não encerramento do lançamento fiscal e tributário. A constituição do crédito tributário é ato complexo.

2. A data do fato gerador, por si, não é o termo inicial da decadência. Opera-se depois de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo do Estado rever e homologar o lançamento. Interpretação conjugando as disposições dos artigos 150, § 4º e 173, I, CTN.

3. Precedentes jurisprudenciais.

4. Embargos acolhidos.”

Foi o seguinte o reflexo da decisão divergente da 1ª Seção do STJ (de lavra do preclaro Min. Ari Pargendler): enquanto a Primeira Turma continua a acordar pelo prazo decedial de decadência (ver acórdãos nºs RESP 297292, AGRESP 325885, RESP 320969, AGRESP 295360, AGRESP 295321, RESP 295678, RESP 260740, RESP 250753, RESP 244418), a Segunda Turma, tendo julgado três processos após 07/04/2000 (data de julgamento do EDRESP 101407/SP), em dois decidiu pela decadência em 05 + 05 anos, e em um único acórdão, fartamente divulgado pela imprensa, manifestou-se por 05 anos:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL.  
EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS.  
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

150, § 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.

1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento.

2. Não configurada a decadência no caso em exame - cobrança de diferença de ICMS em lançamento por homologação -, porquanto o fato gerador ocorreu em junho de 1990, e a inscrição da dívida foi realizada em 15 de agosto de 1995, portanto, antes do prazo decadencial, que só se verificará em 1º de janeiro de 2001 (6/90 - fato gerador/ + 5 anos = 6/95 - extinção do direito potestativo da Administração/ 1º/01/96 - primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo da Administração/ + 5 anos = prazo de decadência da dívida/ 15/08/95 - data em que ocorreu a inscrição da dívida/ 1º/01/2001 - limite do prazo decadencial).

3. Recurso conhecido e provido. Decisão unânime. (RESP 198631/SP ; RECURSO ESPECIAL; (1998/0093273-9); Fonte DJ, DATA:22/05/2000, PG:00100, Relator(a) Min. FRANCIULLI NETTO (1117) Data da Decisão 25/04/2000 Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA) (grifou-se)

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA.

A pretexto de apontar contradição existente no venerando acórdão recorrido, pretende o recorrente, na verdade, o novo julgamento da causa.

Consoante já mencionado no acórdão agravado, foi acolhido sim o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que adota o prazo de 5 anos para homologação e, após, 5 anos para a constituição do débito tributário.

Na hipótese, porém, os primeiros 5 anos, para a homologação, restaram ultrapassados, motivo pelo qual não poderia ter o recorrente inscrito o débito na dívida ativa.

"A caducidade opera-se em relação ao direito material de constituir o crédito tributário e, se tal não se verifica no tempo aprazado, ele se extingue em definitivo, descabendo sua cobrança posterior" (Resp. n. 216.758/SP, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 13.3.2000).

Embargos rejeitados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Decisão por unanimidade. (EDRESP 158065/SP ; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL; (1997/0087910-0), Fonte, DJ DATA:13/08/2001, PG:00086, Relator(a) Min. FRANCIULLI NETTO (1117) Data da Decisão 05/04/2001 Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA) (grifou-se)

**\*TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN).**

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

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

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido. (RESP 183603/SP ; RECURSO ESPECIAL (1998/0055761-0) Fonte DJ, DATA:13/08/2001 PG:00088, Relator(a) Min. ELIANA CALMON (1114) Data da Decisão 15/05/2001 Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA) (grifou-se)

Destes processos, verifica-se que o de REsp nº 198631 transitou em julgado em 08/08/2000, conforme informação constante no site do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO	RESP 198631	UF: SP	REGISTRO: 1998/0093273-9
AUTUAÇÃO RECORRENTE	RECURSO ESPECIAL		30/11/1998
RECORRIDO	<u>COOPERATIVA DE PRODUTORES DE CANA AÇÚCAR E ÁLCOOL DO ESTADO DE SÃO PAULO LTDA - COPERSUCAR</u>		
RELATOR(A)	Min. FRANCIULLI NETTO - SEGUNDA TURMA		
ASSUNTO	Execução Fiscal - Embargos		
FASE ATUAL	14/08/2000 PROCESSO BAIXADO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO GUIA NRO 5996		

**FASES**

14/08/2000 - 16:51 - PROCESSO BAIXADO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO GUIA Nº 5996  
10/08/2000 - 13:41 - PROCESSO ENCAMINHADO A SEÇÃO DE EXPEDIÇÃO PARA BAIXA DEFINITIVA  
08/08/2000 - 14:42 - ACÓRDÃO TRANSITADO EM JULGADO\*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Já o REsp 158.065 e o REsp 180.079 foram autuados como embargos de divergência. O segundo destes, até a data desta sessão, encontra-se concluso ao Ministro Relator:

PROCESSO : ERESP 180879  
UF: SP  
REGISTRO: 2001/0188588-3  
EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP  
AUTUAÇÃO : 27/11/2001  
EMBARGANTE : ESTADO DE SÃO PAULO  
EMBARGADO : SAUTER INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE FERRAMENTAS LTDA  
RELATOR(A) : Min. FRANCISCO FALCÃO - PRIMEIRA SEÇÃO  
ASSUNTO : Execução Fiscal - Embargos - Devedor  
LOCALIZAÇÃO : Saída para GABINETE DO MINISTRO FRANCISCO FALCÃO em 17/12/2001  
FASE ATUAL : 17/12/2001  
CONCLUSÃO AO MINISTRO RELATOR

O outro processo reafirmou a tese dos dez anos de prazo decadencial no direito tributário:

"EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 158.065 - SP  
(2001/0110762-4)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS

EMBARGANTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

PROCURADOR : CARLOS ANTÔNIO DE ARAÚJO E OUTROS

EMBARGADO : SOCIEDADE EDUCACIONAL DE DESCALVADO  
ADVOGADO : SÍLVIO BELLINI

DECIDO:

A matéria já está pacificada neste Tribunal, com efeito, a Primeira Seção já tem posicionamento a respeito do tema:

"Tributário e Processual Civil - Embargos de Divergência (art. 546, I, CPC -; art. 266, RISTJ). Execução Fiscal. Lançamento por Homologação. Prazo Decadencial. CTN, artigos 150, § 4.º, 156 e 173.

1. O direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após o decurso de cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos, contados da homologação tácita do lançamento.

2. Precedentes jurisprudenciais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

3. Embargos acolhidos." (EResp 178.526/MILTON).

No mesmo sentido da decisão acima, os EREsp's 151.163/DEMÓCRITO, 146.213/DELGADO, 132.329/GARCIA 101.407/PARGENDLER e REsp236.096/MILTON, entre outros.

Com tais fundamentos, conheço e acolho os embargos de divergência para, reformando o v. acórdão embargado, dar provimento ao recurso especial (art. 557, § 1º-A, do CPC).

Publique-se.

Brasília (DF), 26 de setembro de 2002.

MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS  
Relator"

Este processamento deve-se justamente ao dissídio a que chegou a Egrégia 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça com o decisão proferida no EREspP 101407/SP.

Em relação aos Tribunais Regionais Federais, verifica-se a existência, em todos eles, de julgados adotando a tese do prazo decadencial decennial:

#### PRIMEIRA REGIÃO

"DIREITO TRIBUTÁRIO. CARVÃO VEGETAL. PRODUTO RURAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE DEZ ANOS. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE. LEGALIDADE DA EXIGÊNCIA.

1. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso da contribuição em apreço, a decadência somente se dará decorridos 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais 5 anos, contados da homologação tácita.

2. A atividade de produção de carvão vegetal é essencialmente rural. A utilização de uma tecnologia rudimentar na transformação da lenha em carvão não é suficiente para que este seja considerado produto industrializado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

3. O carvoejamento, processo primário de preparação do produto rural (madeira em carvão), para consumo imediato, não constitui atividade industrial (Art. 15, parágrafo 1º, da Lei Complementar nº 11/71; Art. 25, parágrafo 3º, da Lei nº 8.212/91).

4. Remessa oficial parcialmente provida. (TRF - PRIMEIRA REGIÃO; Classe: REO - REMESSA EX OFFICIO – 01254176; Processo: 1994.01.25417-6 UF: MG Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA; Data da Decisão: 02/10/1998 Documento: TRF100071610; Fonte DJ DATA: 18/12/1998 PAGINA: 1295; Relator JUIZ LUIZ AIRTON DE CARVALHO)"

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INEXIGIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. TRIBUTO DA MESMA ESPÉCIE. ÍNDICES DE ATUALIZAÇÃO. TR. IPC.

1 - No julgamento do RE 138.284-8/CE (DJU/I, de 28/8/92), o Excelso Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro.

2 - "O PRAZO DECADENCIAL só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos" (STJ, REsp 170.951/PR, 98/0025587-7, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU/I, de 08/9/98, pág. 34).

3 - "O lançamento da compensação entre crédito e débito tributários efetiva-se por iniciativa do contribuinte e com risco para ele. O Fisco, em considerando que os créditos não são compensáveis, ou que não é correto o alcance da superposição de créditos e débitos, praticará o lançamento por HOMOLOGAÇÃO (previsto no art. 150 do CTN). É lícito, porém, ao contribuinte pedir ao Judiciário, declaração e que seu crédito é compensável com determinado débito tributário". (STJ, REsp 169.998/SP - 98/0024130-2, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma; DJU/I, de 21/9/98, pág. 71).

4 - A contribuição social sobre o lucro somente comporta ter seu crédito compensado com o montante devido da mesma exação, não cabendo ser compensado com o FINSOCIAL, COFINS, PIS, FUNRURAL e Contribuições Previdenciárias, por se tratarem de tributos de espécie diversa.

5 - "As importâncias recolhidas em datas anteriores à vigência da Lei 8383/91 podem ser declaradas compensáveis, sem que haja violação aos princípios da anterioridade e da retroatividade das leis." (EDeclAC 96.01.46350-0/MG, Rel. Juiz Mário César; DJU/II, de 08/10/98, pág. 78).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

6 - A correção monetária dos valores indevidamente recolhidos deverá observar os índices oficiais que reflitam a verdadeira inflação do período, consoante explicitado na Súmula 41, do TRF/1ª Região.

7 - A TRD não é indexador de atualização monetária, devendo incidir sobre os débitos fiscais como juros de mora, na forma do disposto no artigo 30, da Lei 8218/91, cuja inconstitucionalidade não fora reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (ADIn 835-8; DJU/I, de 28/5/93).

8 - Pode o Juiz, de ofício, fixar índice substitutivo da TR para fins de definição da correção monetária (TRF/1ª Reg., 4ª T., AC 1998.01.00.036287-0/MT). Este índice substitutivo deverá ser o IPC/INPC, segundo iterativa jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que "(...) A OTN e o BTN não representam a verdadeira inflação e a TR não é índice de correção monetária. O índice a ser aplicado é o IPC (...)", conforme registra a ementa ao acórdão no REsp 170.951/PR (98/0025587-7, 1ª Turma, Rel. Ministro Garcia Vieira, DJU/I, de 08/9/98, página 34).

9 - Precedentes do TRF/1ª Região e do STJ.

10 - Parcial provimento da remessa de ofício e da apelação dos Réus.

Improvemento da apelação dos Autores. Sentença reformada, em parte. (Origem: TRF - PRIMEIRA REGIÃO; Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL - 01367460; Processo: 1995.01.36746-0 UF: DF Órgão Julgador: QUARTA TURMA; Data da Decisão: 19/03/1999 Documento: TRF100075130; Fonte DJ DATA: 09/04/1999 PAGINA: 379; Relator JUIZ ALEXANDRE VIDIGAL)"

**"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INEXIGIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. TRIBUTO DA MESMA ESPÉCIE. ÍNDICES DE ATUALIZAÇÃO. TR. IPC.**

1 - No julgamento do RE 138.284-8/CE (DJU/I, de 28/8/92), o Excelso Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade da contribuição social sobre o lucro.

2 - "O prazo decadencial só começa a correr após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, somados mais cinco anos" (STJ, REsp 170.951/PR, 98/0025587-7, 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU/I, de 08/9/98, pág. 34).

3 - "O lançamento da compensação entre crédito e débito tributários efetiva-se por iniciativa do contribuinte e com risco para ele. O Fisco, em considerando que os créditos não são compensáveis, ou que não é



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

correto o alcance da superposição de créditos e débitos, praticará o lançamento por HOMOLOGAÇÃO (previsto no art. 150 do CTN). É lícito, porém, ao contribuinte pedir ao Judiciário, declaração e que seu crédito é compensável com determinado débito tributário". (STJ, REsp 169.998/SP - 98/0024130-2, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma; DJU/I, de 21/9/98, pág. 71).

4 - A contribuição social sobre o lucro somente comporta ter seu crédito compensado com o montante devido da mesma exação, não cabendo ser compensado com o FINSOCIAL, COFINS, PIS, FUNRURAL e Contribuições Previdenciárias, por se tratarem de tributos de espécie diversa.

5 - "As importâncias recolhidas em datas anteriores à vigência da Lei 8383/91 podem ser declaradas compensáveis, sem que haja violação aos princípios da anterioridade e da retroatividade das leis." (EDeclAC 96.01.46350-0/MG, Rel. Juiz Mário César; DJU/II, de 08/10/98, pág. 78).

6 - A correção monetária dos valores indevidamente recolhidos deverá observar os índices oficiais que reflitam a verdadeira inflação do período, consoante explicitado na Súmula 41, do TRF/1ª Região.

7 - A TRD não é indexador de atualização monetária, devendo incidir sobre os débitos fiscais como juros de mora, na forma do disposto no artigo 30, da Lei 8218/91, cuja inconstitucionalidade não fora reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (ADIn 835-8; DJU/I, de 28/5/93).

8 - Pode o Juiz, de ofício, fixar índice substitutivo da TR para fins de definição da correção monetária (TRF/1ª Reg., 4ª T., AC 1998.01.00.036287-0/MT). Este índice substitutivo deverá ser o IPC/INPC, segundo iterativa jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que "(...) A OTN e o BTN não representam a verdadeira inflação e a TR não é índice de correção monetária. O índice a ser aplicado é o IPC (...)", conforme registra a ementa ao acórdão no REsp 170.951/PR (98/0025587-7, 1ª Turma, Rel. Ministro Garcia Vieira, DJU/I, de 08/9/98, página 34).

9 - Precedentes do TRF/1ª Região e do STJ.

10 - Parcial provimento da remessa de ofício e da apelação dos Réus.

Improvemento da apelação dos Autores. Sentença reformada, em parte. (TRF - PRIMEIRA REGIÃO; Classe: AC - APELAÇÃO CIVEL - 01367460; Processo: 1995.01.36746-0 UF: DF Órgão Julgador: QUARTA TURMA; Data da Decisão: 19/03/1999 Documento: TRF100075130;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

Fonte DJ DATA: 09/04/1999 PAGINA: 379; Relator JUIZ ALEXANDRE VIDIGAL)  
SEGUNDA REGIÃO

**"TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO - CITAÇÃO - VALIDADE**

I - Tratando-se de débitos anteriores a 10 (dez) anos da data da certidão de dívida que instrui a inicial, forçoso excluir da cobrança os valores atingidos pela decadência;

II - Precedente do Colendo STJ (REsp nº 132.329-SP-99, Rel. Min Garcia Vieira, un., DJ.07.06.99, pg.38-E);

III - Irrelevante ter constado do mandado o nome do "Governo do Estado do Espírito Santo", sendo válida a citação do Estado, operada na pessoa do Sr. Procurador Geral;

IV - Recurso a que se dá parcial provimento, para excluir da cobrança os valores atingidos pela DECADÊNCIA. (Origem: TRIBUNAL - SEGUNDA REGIÃO; Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL - 35304; Processo: 92.02.12199-0 UF: ES Órgão Julgador: QUINTA TURMA; Data da Decisão: 19/09/2000 Documento: TRF200072291; Fonte DJU DATA:26/10/2000; Relator JUIZ IVAN ATHIE)"

**"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO DE COMBUSTÍVEL - INEXISTÊNCIA DE PRESCRIÇÃO.**

I - A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ FIRMOU ENTENDIMENTO DE QUE, POR SER SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO O EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE COMBUSTÍVEIS, SEU PRAZO DECADENCIAL SÓ INICIA-SE QUANDO DECORRIDOS 05 (CINCO) ANOS DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, ACRESCIDOS DE 05 (CINCO) ANOS, A CONTAR-SE DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO LANÇAMENTO. JÁ O PRAZO PRESCRICIONAL INICIA-SE A PARTIR DA DATA EM QUE FOI DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIPLOMA LEGAL EM QUE FUNDOU-SE A CITADA EXAÇÃO.

II - RECURSO PROVIDO. PRESCRIÇÃO AFASTADA. (Origem: TRIBUNAL - SEGUNDA REGIÃO; Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL; Processo: 97.02.32005-4 UF: RJ Órgão Julgador: QUARTA TURMA; Data da Decisão: 16/02/1998 Documento: TRF200058884; Fonte DJ DATA:27/04/1999 PÁGINA: 171 Relator Para Acórdão JUIZ CARREIRA ALVIM Relator JUIZ CARREIRA ALVIM)"

**"TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O RENDIMENTO DE ADMINISTRADORES, AUTÔNOMOS E AVULSOS - LEIS 7.787/89 E**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

8.212/91 – INCONSTITUCIONALIDADE – COMPENSAÇÃO –  
POSSIBILIDADE – INEXISTÊNCIA DE TRANSFERÊNCIA DE  
ENCARGO FINANCEIRO – LIMITES – LEIS 9.032/95 E 9.129/95 –  
INOCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO –

I) Face a inconstitucionalidade do art. 3º, I, da Lei nº 7.787/89, e do art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, declarada pelo STF (RE 166.772/RS e ADIN 1102-2/DF), é possível a compensação dos valores recolhidos indevidamente com os relativos à contribuição sobre folha de salários, nos termos da Lei nº 8.383/91, art. 66.

II) A contribuição social exigida sobre pagamentos efetuados a autônomos, avulsos e administradores não comporta, por sua natureza transferência do respectivo ônus financeiro, podendo ser compensado o valor indevidamente recolhido, independentemente da comprovação de ter o contribuinte assumido o respectivo encargo.

III) Os valores recolhidos sob a égide da Lei nº 8.383/91 podem ser integralmente compensados. Quanto aos eventualmente recolhidos na vigência da Lei nº 9.129/95, devem observar a limitação por ela imposta de 30% (trinta por cento) por exercício.

IV) Os tributos sujeitos a lançamento por homologação, não sendo esta expressa, sujeitam-se ao prazo de decadência decenal. Precedentes do STJ.

V) O prazo prescricional tem por termo inicial a data da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se fundamentou o gravame (Resp nº 230957/RS, rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ de 25/09/2000). Sujeitando-se a prescrição à interrupção, deve ser considerada, no caso, a data da edição da Resolução de nº 14, do Senado Federal, ocorrida em 28.04.95. VI) Nega-se provimento ao recurso voluntário, dando parcial provimento à remessa necessária, para que seja observado, quanto aos valores recolhidos sob a égide da Lei nº 9.129/95, o limite compensatório por ela estabelecido. (TRF 2ª R. – AC 97.02.36917-7 – RJ – 3ª T. – Relª Desª Fed. Virgínia Procópio de Oliveira Silva – DJU 01.03.2001)“

TERCEIRA REGIÃO

\*EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – REMESSA OFICIAL –  
CABIMENTO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DECADÊNCIA

1. Reconhecimento de remessa oficial, nos termos do artigo 475, III, do Código de Processo Civil, em cotejo com o artigo 1º, caput, da Lei nº 6.830/80.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

2. Estando as contribuições previdenciárias sujeitas à lançamento por homologação e não tendo sido efetivada a antecipação do pagamento, o prazo decadencial começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido homologado, qual seja, cinco anos após a ocorrência do fato gerador.

3. Considerando-se o fato gerador relativo ao crédito exequendo datado de janeiro de 1973 e tendo o lançamento se efetivado em novembro de 1983, verifica-se que só ocorreu a caducidade dos créditos previdenciários que tiveram fatos geradores anteriores, devendo permanecer íntegros todos os demais. 4. Apelação e remessa oficial, tida por interposta, parcialmente providas. (TRF 3ª R. – AC 89.03.09520-0 – SP – 1ª T. – Rel. Juiz Theotônio Costa – DJU 10.03.1998)”

“EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. FGTS. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. PENHORA DE BEM DE SÓCIO-DIRETOR. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.

I. EM SE TRATANDO DE CONTRIBUIÇÃO AO FGTS, A DECADÊNCIA DO CRÉDITO OCORRE NO PRAZO DE 5(CINCO) ANOS E A PRESCRIÇÃO É TRINTENÁRIA. APLICAÇÃO DA SUMULA N. 108 DO EXTINTO TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS E ART. 2, PAR. 9 DA LEI N. 6.830/80 COMBINADO COM O ART. 144 DA LEI 3.807/60.

II. POR TRATAR-SE DE CRÉDITO CUJA CONSTITUIÇÃO SE DA ATRAVÉS DO CHAMADO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS TEM INÍCIO A PARTIR DO PRIMEIRO DIA ÚTIL DO EXERCÍCIO SEGUINTE AQUELE EM QUE A HOMOLOGAÇÃO PODERIA EFETIVAR-SE, OU SEJA, O EXERCÍCIO SEGUINTE AO TÉRMINO DOS 5(CINCO) ANOS CONTADOS A PARTIR DO FATO GERADOR, DONDE SE VÊ QUE NÃO OCORREU A DECADÊNCIA NA ESPÉCIE. APLICAÇÃO DO ART. 173, I COMBINADO COM O ART. 150, PAR. 4 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

III. A PENHORA DE BENS DE SÓCIO-DIRETOR ENCONTRA AMPARO LEGAL, UMA VEZ QUE A INOBSERVÂNCIA DE OBRIGAÇÕES FISCAIS CONSTITUI INFRAÇÃO A LEI E TORNA OS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE PESSOAS JURÍDICAS PESSOALMENTE RESPONSÁVEIS PERANTE A FAZENDA PÚBLICA (APLICAÇÃO DO ART. 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL).

IV. A CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA GOZA DE PRESUNÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA, O QUE RECLAMA INEQUÍVOCA PROVA EM CONTRÁRIO PARA AFASTAR A VERACIDADE DO QUE NELA CONSTA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

V. SÃO DEVIDOS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM PROCESSO DE EXECUÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 20, PAR. 4 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

VI. APELAÇÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (Origem: TRIBUNAL - TERCEIRA REGIÃO; Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL; Processo: 94.03.059807-7 UF: SP Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Data da Decisão: 24/10/1995 Documento: TRF300032554; Fonte DJ DATA:30/01/1996 PÁGINA: 3328; Relator JUIZ THEOTONIO COSTA)"

QUARTA REGIÃO

"COMPENSAÇÃO – AUTORIDADE COATORA – LEGITIMIDADE – DECADÊNCIA – CARÊNCIA DE AÇÃO – ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA – PRESCRIÇÃO – SÚMULA 44-TRF/4ª R. – LIQUIDEZ DOS CRÉDITOS – TRIBUTO INDIRETO – LIMITAÇÃO – CORREÇÃO MONETÁRIA – TAXA SELIC

A autoridade coatora no mandado de segurança preventivo que visa a inibir lançamentos de ofício a propósito de tributo lançado por homologação é o chefe do órgão em que está lotado o agente fazendário que pratica os atos de fiscalização. Não há falar em extinção do direito de requerer o mandado de segurança nas hipóteses de impetração preventiva. A posição majoritária da Turma é no sentido de que inexistente carência de ação, ainda que a lei já tenha declarado o direito do contribuinte à compensação do indébito tributário. Ressalvado o ponto de vista do Relator. "O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária" (Súmula nº 213 do STJ). O prazo prescricional, nos casos de tributo objeto de lançamento por homologação, começa após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados daquela data em que se deu a homologação tácita. "É inconstitucional a contribuição previdenciária sobre o pro labore dos administradores, autônomos e avulsos, prevista nas Leis nºs 7.787/89 e 8.212/91" (Súmula 44/TRF-4ª R.). A Lei nº 8.383/91 permite a compensação de importâncias pagas indevidamente com recolhimentos futuros, desde que se faça entre tributos e contribuições da mesma espécie. A falta de prova da liquidez e certeza dos créditos não inviabiliza a declaração acerca da possibilidade de compensação do recolhimento indevido. Uma vez que a contribuição, em razão da sua natureza, não pode ser considerada tributo indireto, não é necessária a prova de que o encargo financeiro foi suportado pela empresa. A compensação deve obedecer os limites estabelecidos pelas Leis nºs 9.032/95 e 9.129/95 no que tange aos valores recolhidos indevidamente durante as suas vigências. Correção monetária a contar dos recolhimentos indevidos, mediante a aplicação de variação da UFIR, incluídos os percentuais



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

contemplados na Súmula 37 deste Regional. A partir de 1º de janeiro de 1996, por força do art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, incide sobre o indébito a taxa SELIC, ficando revogado o art. 167, parágrafo único, do CTN. (TRF 4ª R. – AMS 2000.04.01.104247-3 – SC – 1ª T. – Rel. Juiz Amir Sarti – DJU 03.01.2001 – p. 108)”

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. PRO LABORE. FOLHA DE SALÁRIOS. COMPENSAÇÃO. LEI-8383/91. Inconstitucionalidade declarada pelo STF da expressão autônomos e administradores contida no INC-1 do ART-3 da LEI-7787/89 ( RE 166-772/9 ) e pela ADIN-1102-2/DF, da contida no INC-1 do ART-22 da LEI-8212/91. Os recolhimentos a esses títulos são indevidos e podem ser compensados, porém limitado o valor a 30% ( trinta por cento ) em cada competência. A contribuição não subsiste à alíquota de 10% ( dez por cento ). SENTENÇA. No controle difuso, tem efeito *ex tunc*. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO. Só é exigível a comprovação de que não houve, no caso de recolhimento indevido. Não no caso de exação inconstitucional. PRESCRIÇÃO. À falta de HOMOLOGAÇÃO, a DECADÊNCIA do direito de repetir o indébito TRIBUTÁRIO ocorre em cinco anos - desde a ocorrência do fato gerador - acrescidos de outros cinco anos - contados do termo final do PRAZO deferido ao fisco para a apuração do tributo devido. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO . A compensação requer iniciativa do contribuinte e independe de prévia manifestação do Fisco. Este terá o PRAZO do PAR-4 do ART-150 do CTN-66 para eventual lançamento *ex officio* por diferenças não pagas. CORREÇÃO MONETÁRIA. Nada acrescenta ao principal, apenas procura manter o valor da moeda. (Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO; Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL; Processo: 96.04.22678-9 UF: RS Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA; Data da Decisão: 20/06/1996 Documento: TRF400041088; Fonte DJ DATA:10/07/1996 PÁGINA: 47207 Relator JUIZ CARLOS SOBRINHO)”

“EMBARGOS À EXECUÇÃO.

1. O PRAZO DECADENCIAL para cobrança dos tributos sujeitos à HOMOLOGAÇÃO inicia-se após os cinco anos dados ao Fisco para verificar o seu lançamento.

2. Para investir contra a inscrição de dívida ativa é preciso trazer ao conhecimento do juízo provas, inservível a mera alegação de que não é suficientemente clara a origem dos valores. (Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO; Classe: AC - APELAÇÃO CÍVEL; Processo: 94.04.08575-8 UF: PR Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Data da Decisão: 03/09/1996 Documento: TRF400043314; Fonte DJ DATA:09/10/1996 PÁGINA: 76530; Relator JUIZ VOLKMER DE CASTILHO; Decisão UNANIME)”



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10840.000341/2001-36  
Acórdão nº : 103-21.155

QUINTA REGIÃO

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. DECRETOS-LEIS NºS 2.445 E 2.449/88. INCONSTITUCIONALIDADE. COMPENSAÇÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO PIS COM PARCELAS VINCENDAS DO PRÓPRIO PIS. ART. 66 DA LEI 8.383/91.

1. O COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, DECLAROU A INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS-LEIS NºS 2.445 E 2.449/88 (RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 148.754-2/RJ).

2. A SÚMULA Nº 7 DESTE EGRÉGIO TRIBUNAL DISPÕE: "SÃO INCONSTITUCIONAIS AS ALTERAÇÕES NA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL INTRODUZIDAS PELOS DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449."

3. SUBSISTE A COBRANÇA DO PIS, NOS TERMOS DA LEI COMPLEMENTAR 07/70.

4. O COMANDO LEGAL DISPOSTO NO ART. 66, DA LEI 8.383/91, GARANTE A POSSIBILIDADE DE COMPENSAR O QUE FOI RECOLHIDO INDEVIDAMENTE A TÍTULO DE PIS, COM OS VALORES CORRESPONDENTES A CONTRIBUIÇÕES DE MESMA ESPÉCIE.

5. O COLENDO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA ENTENDEU QUE, EM SE TRATANDO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, SEU PRAZO DECADENCIAL SÓ SE INICIA QUANDO DECORRIDOS 05 (CINCO) ANOS, A CONTAR-SE DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO LANÇAMENTO. JÁ O PRAZO PRESCRICIONAL INICIA-SE A PARTIR DA DATA EM QUE FOI DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DO DIPLOMA LEGAL EM QUE SE FUNDOU A CITADA EXAÇÃO.

6. POSSIBILIDADE DE COMPENSAR OS VALORES INDEVIDAMENTE PAGOS A TÍTULO DE PIS COM PARCELAS VINCENDAS DO PRÓPRIO PIS.

7. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL IMPROVIDAS. (Origem: TRIBUNAL - QUINTA REGIÃO; Classe: AC - Apelação Cível - 226732; Processo: 2000.05.00.042735-6 UF: PB Órgão Julgador: Primeira Turma; Data da Decisão: 14/12/2000 Documento: TRF500046923; Fonte DJ DATA:06/07/2001 PAGINA:237; Relator; Desembargador Federal Ubaldo Ataíde Cavalcante)" (negritou-se)

JOÃO BELLINI JÚNIOR