



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

Processo nº 10680.005775/93-22
Recurso nº 139.339 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3101-00.168 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2009
Matéria FINSOCIAL - RECOLHIMENTO
Recorrentes DRJ-BELO HORIZONTE/MG e BANCO DO ESTADO DE MINAS GERAIS S/A

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/1983 a 30/11/1991

DECADÊNCIA. O prazo decadencial do FINSOCIAL é de cinco anos contados do fato gerador, pois trata-se de tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, devendo cumprir o prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN.

FINSOCIAL. GLOSA INDEVIDA DAS DESPESAS DE CAPTAÇÃO DOS TÍTULOS DE RENDA FIXA NO MERCADO ABERTO. As instituições financeiras podem deduzir da base de cálculo do FINSOCIAL as despesas de captação dos títulos de emissão própria até o limite das rendas auferidas com os títulos vinculados às operações compromissadas, em atendimento ao critério jurídico firmado na interpretação dada pela Portaria nº 119/82 e ratificada pelo Decreto-Lei nº 2.397/87.

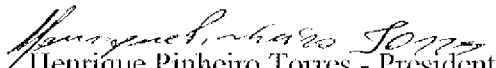
BASE DE CÁLCULO DO FINSOCIAL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. SALDO CREDOR DA CONTA DE CORREÇÃO MONETÁRIA: O fato de a conta de correção monetária ser acolhida como receita pela ciência contábil, não autoriza concluir pela sua inserção na base de cálculo da contribuição para o FINSOCIAL, haja vista que por sua natureza, na legislação societária e do Imposto de Renda, se distingue das rendas ou receitas operacionais - ingresso de receitas decorrentes da atividade fim da Instituição Financeira.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido.

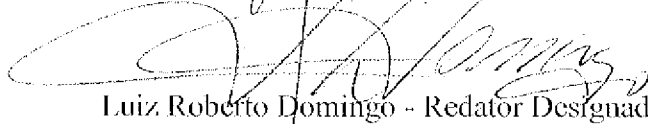
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os Membros do Colegiado: 1) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício; e 2) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso

voluntário. Vencidos os Conselheiros Corintha Oliveira Machado (Relator) e Henrique Pinheiro Torres. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Roberto Domingo.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


Corintha Oliveira Machado - Relator


Luiz Roberto Domingo - Redator Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Tarásio Campelo Borges e Vanessa Albuquerque Valente.

Ausente justificadamente a Conselheira Valdete Aparecida Marinheiro.

Relatório

Tratam-se, em síntese apertada, de **recurso de ofício e de recurso voluntário no mesmo expediente**, oriundos de decisão que julgou parcialmente procedente o lançamento de fls. 1 a 4, com a exigência do crédito tributário no valor de 10.021.710,05 UFIR, a título de Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, juros de mora e multa de ofício.

Faço uso do relato da decisão de fls. 336 e seguintes, por conter todos os eventos do processo:

Inicialmente, esclareça-se que uma parte dos débitos do auto de infração, formalizados no processo nº 10680.005775/93-22, foi exonerada em julgamento de 1ª instância e a parcela mantida foi apartada e formalizada no processo nº 10680.006181/00-94 (fls. 248).

Ressalte-se que a referida decisão foi anulada pelo Acórdão CC nº 302-35 996 (fls. 339 do proc. nº 10680.006181/00-94), motivo pelo qual novo julgamento está sendo realizado. Em 25/06/2004, o proc. nº 10680.006181/00-94 foi apensado ao de nº 10680.005775/93-22

De acordo com Acórdão de fls. 263/268 (proc. nº 10680.005775/93-22), o Conselho de Contribuintes (CC) negou provimento ao recurso de ofício, decorrente da redução do valor originário lançado de 2.155.246,27 UFIR para 1.346.589,31 UFIR. O CC entendeu como correta a decisão que determinou fossem excluídos os valores lançados em relação aos períodos em que, concomitantemente, lançamento e glosa das despesas de captação dos títulos de renda fixa no mercado aberto. Manteve também a decisão na parte em que determinou fosse reduzido o percentual da multa aplicada de 100% para 75%, de acordo com o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, bem como determinou fosse subtraída a parcela relativa à TRD aplicada para o período entre 04 de fevereiro e 29 de julho de 1991.



O autuante, utilizando-se da escrituração comercial da autuada (balanços e balancetes), constatou que houve recolhimentos a menor do FINSOCIAL, em razão de ter o contribuinte errado na composição dos valores das bases de cálculo da contribuição, nos períodos retro-citados. Diante disso, conforme se vê nos demonstrativos contidos às fls. 24/128, foram elaboradas planilhas especificando as glosas das despesas, as inclusões das receitas, os pagamentos parciais efetuados e, finalmente, as diferenças apuradas a favor do Fisco

Então, com o aproveitamento dos pagamentos parciais efetuados, o autuante formalizou o presente Auto de Infração, lançando de ofício os valores do FINSOCIAL assim encontrados

*A autuada tomou ciência em 16/08/1993 e apresentou **impugnação**, fls. 175/188, em 14/09/1993, por intermédio do seu representante legal, argumentando, em síntese, o que se segue.*

Alega que o agente fiscal elaborou demonstrativos sem qualquer especificação das receitas que deixaram de ser computadas nas bases de cálculo da contribuição, havendo somente uma referência genérica à sua escrituração (balanços e balancetes). Não concorda com os cálculos efetuados pelo autuante, uma vez que ele não computou as diferenças havidas a favor dela; em razão disso, cita uma no valor de Cr\$ 70.794.791,00, referente aos meses de Julho a Setembro de 1988, aduzindo que essa não foi compensada nos meses seguintes. Afirma, ainda, que há, no mês de Dezembro de 1988, uma exclusão, por ela não computada, apurada pelo fiscal no valor de Cr\$ 1.057.788.903,00, não compensada com outras exclusões indevidas.

Sustenta que o art. 66 da Lei nº 8.383/1991 lhe autoriza compensar os valores glosados, caso sejam devidos, com os por ela excluídos e não aceitos pelo autuante. Por conseguinte, alega que o Fisco errou ao não lhe compensar os valores favoráveis com os que lhe são contrários; além do mais, aduz que, mesmo sem considerar os créditos a seu favor, as glosas efetuadas são indevidas. Argumenta, por outro lado, que são necessários esclarecimentos por parte do autuante, tendo-se em vista que nos cálculos em anexo ao auto de infração não houve discriminação das referidas compensações.

Argumenta que, tendo-se em vista que o Supremo Tribunal Federal - STF considerou o FINSOCIAL como tributo, prescreveram os valores glosados antes do mês de Julho de 1983, já que o prazo de prescrição é de 5 (cinco) anos, de conformidade com o Código Tributário Nacional - CTN.

Afirma que a partir de Janeiro de 1989 questiona judicialmente todo o FINSOCIAL e, caso não seja julgado totalmente procedente o seu pedido, esse deverá ser julgado procedente em parte, reconhecendo-se-lhe o direito de pagá-lo à alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a sua receita mensal desde àquela data até Março de 1992; logo, diz que estão incorretos os

cálculos por considerarem alíquotas superiores ao referido percentual.

Discorre defendendo a tese de que os valores referentes ao saldo credor de correção monetária e ao resultado de equivalência patrimonial não deveriam ter sido computados na base de cálculo do FINSOCIAL; sustenta que aquele não é tecnicamente considerado pela legislação fiscal (vide art. 361 do RIR/1980) como receita operacional, não devendo, portanto, ser tributado; quanto ao resultado da equivalência patrimonial, alega que essa exclusão sempre foi devida e não somente a partir de 01/01/1989, pois o art. 6º, da Lei nº 7.691/1988, tem natureza interpretativa, reconhecendo que esse resultado não integra a base de cálculo da contribuição.

Diz que pela legislação do Imposto de Renda (art. 323 do RIR/1980) o resultado da alienação de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial é receita não operacional, não havendo como considerar receita operacional o resultado de equivalência, já que o resultado da alienação só pode ter a mesma natureza do resultado na avaliação, enquanto não alienado o investimento sujeito à equivalência patrimonial, nesse sentido, cita acórdãos do Conselho de Contribuintes.

Argumenta que se a provisão para perdas permanentes (art. 321 do RIR/1980), que em princípio pode abranger os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, gera uma despesa não operacional, não há lógica em considerar, enquanto não alienado o investimento, de um lado, a provisão para perda do investimento como não operacional, e, de outro lado, considerar como operacional a avaliação positiva do mesmo investimento.

Com base no art. 22 do Decreto-lei nº 2.397/1987, discorre alegando que não concorda com as glosas efetuadas pelo Fisco em relação às despesas de captação de títulos de renda fixa (operações compromissadas)

Diz que o referido art. 22, ao prescrever que a exclusão dos valores das despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto está limitada ao valor das rendas obtidas nessas operações, deu nova redação ao art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.940/1982.

Sustenta que não há, para a exclusão dos valores dessas despesas da base de cálculo da contribuição, restrição alguma entre as despesas dos títulos classificados na posição bancada (em princípio não geram despesas) e as dos classificados na posição financiada (utilizados integralmente para captação no mercado), uma vez que a renda de tais títulos é uma só.

Diz, ainda, que não haveria sentido se o legislador permitisse a dedução das despesas em montante superior à renda desta categoria de título (renda fixa), pois, assim, estar-se-ia permitindo a dedução de prejuízos, o que afetaria a tributação (reduzindo-a) da renda de títulos de outra natureza

Afirma, entretanto, que o fiscal parece ter entendido que somente a renda dos títulos de renda fixa classificados na posição financiada é que seria o limite para a dedução das despesas de



captação. Nesse sentido, apresenta outros argumentos, nos quais, substancialmente, alega que o autuante, ao limitar o teto para a exclusão das despesas dos referidos títulos ao valor das rendas dos títulos classificados apenas na posição financiada, restringiu onde a lei não restringe.

Ademais, sustenta que, dessa forma, o Fisco agiu contraditoriamente, uma vez que deveria também ter atrelado a despesa de captação ao limite individual da renda de cada título, e não englobadamente como foi feito; afirma que ela, ao considerar o valor das rendas de todos os títulos de renda fixa englobadamente (apuradas no mês) como limite das exclusões, não cometeu erro algum, pois esse é o limite expressamente estabelecido na lei e o seu valor supera o das despesas de captação.

Apresenta, ainda, mais alegações, dizendo basicamente que a expressão “rendas obtidas nessas operações” refere-se a todas as operações com títulos de renda fixa, independentemente de eventual posição contábil-gerencial financiada ou bancada; neste aspecto, elaborou os demonstrativos anexos às fls. 50/96

Declara que, na verdade, ao promover tais glosas, o Fisco apenas inventou um critério contábil-gerencial (o qual não tem eficácia jurídica) para inviabilizar a exclusão das despesas de captação dos títulos de renda fixa da carteira própria, contrapondo-se ao critério adotado pelo autuante, argumenta que os títulos de renda fixa da carteira própria comportam igual classificação gerencial: “posição financiada” e “posição bancada”. Desse modo, conclui que ela não incidiria nas pretensas diferenças apontadas pelo agente autuante durante a fiscalização.

Em conclusão final, requerendo, caso necessário, a juntada de novos documentos e de prova pericial, pede o cancelamento do Auto de Infração aqui discutido, por sua total insubsistência fático-jurídica demonstrada nesta impugnação.

Esta DRJ, em despacho datado de 07/02/1995, fls. 190, solicitou à DRF de origem que diligenciasse a respeito da situação judicial da autuada.

Por sua vez, conforme despacho de fls. 192, constatou-se que a impugnante foi autora de mandado de segurança, impetrado perante a 3ª Vara da Justiça Federal, processo nº 93.20.768-7, cujo objeto do pedido é obter a ordem no sentido de recolher a contribuição sobre o lucro e sobre a folha de salário, compensando-se os valores recolhidos a maior a título de FINSOCIAL.

A seguir, no intuito de trazer aos autos mais elementos de convicção, quanto às glosas das despesas de captação dos títulos de renda fixa, novamente esta DRJ, ao analisar os argumentos apresentados pela impugnante em sua petição bem como o restante das peças até então nos autos contidas, fls. 01/193, e com base no art. 18 do Decreto nº 70.235/1972

✓/

(Redação dada pelo art. 1º, da Lei nº 8.748/1993) combinado com o art. 29 do mesmo diploma legal, exarou despacho às fls. 194/196, em 12/07/1996, solicitando à DRF de origem que realizasse diligências a respeito das glosas efetuadas pelo Fisco, máxime quanto às despesas de captação dos títulos de renda fixa.

Em atendimento ao despacho supra, o autuante anexou aos autos os demonstrativos de cálculo contidos às fls. 198/217, os quais contêm a receita mensal, os valores das exclusões das bases de cálculo mensais, os das Contribuições devidas mensalmente, os recolhidos pelo contribuinte, os dos depósitos judiciais efetuados (em razão da ação declaratória, processo nº 92.000.240, proposta pelo contribuinte, na qual ele questiona a constitucionalidade do FINSOCIAL) e os das diferenças apuradas a recolher.

O autuante, ainda, destacou, em termo lavrado às fls. 218, o critério utilizado para as glosas efetuadas. Relatou, então, que a partir do mês de dezembro de 1987 as despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto foram consideradas como exclusões das bases de cálculo do FINSOCIAL limitadas às rendas auferidas com os respectivos títulos vinculados às operações compromissadas da posição financiada.

Em 14 de março de 2000, a DRJ/Belo Horizonte proferiu a Decisão nº 428, julgando procedente em parte o lançamento e declarando-o definitivo na esfera administrativa, tendo em vista a ação judicial proposta pelo autuado. Dessa Decisão a Delegada de Julgamento recorreu de ofício ao Conselho de Contribuintes.

O contribuinte apresentou recurso voluntário, sintetizado pela conselheira relatora do Acórdão de anulação da Decisão nº 428, da seguinte forma:

Com relação à decadência do crédito tributário, cabe ao CTN, legislação de natureza complementar, estatuir acerca da questão da constituição do crédito tributário e também da decadência deste direito, como feito nos artigos 142, 149, 150 e 150 § 4º deste diploma legal, conforme já decidido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, em decisões colacionadas, bem como pelo superior Tribunal de Justiça, que confirma a aplicação do art. 150, § 4º do CTN nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Nesse sentido não pode prevalecer o disposto no artigo 102 do Decreto 92.698, de 21 de maio de 1986, como fez a autoridade julgadora de primeira instância, de modo que decaiu o direito do Fisco constituir o crédito tributário em data anterior a julho de 1988.

Com relação à incidência da contribuição sobre perdas com títulos de renda fixa, assevera que, nos termos do disposto no Decreto-lei nº 1.940/82 a exação tem como base de incidência a receita bruta das instituições financeiras, assim entendidas como a totalidade das receitas operacionais da Recorrente, e, segundo a Portaria Ministerial nº 119, de 22/06/82, seriam excluídas da sua base de cálculo as perdas relativas à negociação de títulos de renda fixa, até o limite dos lucros obtidos nesta operação, o

mesmo acontecendo com a legislação superveniente (Decreto-lei nº 2.397/87), de modo que a restrição feita pelo julgador de primeiro grau não é prevista expressamente em lei e vai contra a lógica de sua finalidade;

Com relação à exigência da contribuição ao Finsocial sobre receitas não operacionais, alega o recorrente que, de acordo com a legislação pertinente ao tributo (art 22, §1º, letra b do Decreto-lei nº 2.397/87), este deve incidir sobre a receita operacional bruta das instituições financeiras. Também de acordo com a legislação fiscal (art 361 do RIR/80) não haveria que se falar em inclusão do saldo credor de correção monetária de balanço à base de cálculo do tributo como pretende o julgador monocrático, pois que tais importâncias não podem ser consideradas como receitas operacionais. Também o resultado positivo de avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido não pode integrar a base da exação, posto que representa receita não-operacional.

Quanto à concomitância da discussão da matéria na via administrativa e judicial, alega o recorrente ser clara a inexistência de discussão judicial referente às mesmas matérias constantes da impugnação apresentadas, o que foi inclusive confirmado pelo MM. Juiz da 8ª Vara Federal de Minas Gerais, uma vez que no presente processo administrativo discutem-se critérios adotados na composição da base de cálculo da contribuição ao Finsocial no período autuado, enquanto que nos autos da ação judicial referida questionou-se a constitucionalidade da majoração da alíquota da exação após a edição da Constituição Federal de 1988.

Por fim, relativamente ao direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos, suscita o Recorrente o art 66 da Lei nº 8.383/91, pelo qual os valores recolhidos indevidamente podem ser compensados independentemente de requerimento à Delegacia da Receita Federal, bastando para tanto que se verifique, quando da apuração da dívida tributária, os créditos e os débitos do contribuinte, de forma ser realizado um encontro de contas. Assim, acaso mantido o lançamento fiscal ora discutido, devem ser computados os valores a maior recolhidos pelo recorrente, valores estes levantados pelo próprio agente fiscal quando da ação fiscal e não observado quando da apuração do pretense crédito tributário.

Segundo o voto da conselheira relatora do presente processo, preliminarmente concluiu-se que o processo administrativo e a ação judicial não possuem o mesmo objeto, já que, enquanto que na ação judicial está sendo discutida a constitucionalidade do Finsocial, bem com a impossibilidade da majoração de alíquotas, no presente processo se discute a base de cálculo da exação.

Assim, de acordo com voto aprovado, a autoridade administrativa não pode se furtar ao exame da matéria objeto do presente processo, posto que, mantendo-se judicialmente a

✓

exigência do Finsocial, com ou sem a majoração de alíquota, a respectiva base de cálculo não terá sido discutida, subtraindo-se assim do contribuinte o direito à ampla defesa.

Ainda, segundo o acórdão, nos demonstrativos de fls. 29 a 129, cujos dados estão estampados nas colunas “Valor Recolhido pelo Bemge”, “Valor Calculado pelo Fisco” e “Diferenças a Favor do Bemge” (quadro do acórdão), a autoridade autuante não esclareceu qual a moeda utilizada.

Diz também a relatora que nos meses de junho a dezembro de 1986, dezembro de 1988 a maio de 1990 e março a junho de 1991, o próprio Fisco apurou crédito em favor da interessada, sem que se saiba se houve efetivamente a compensação desses créditos, conforme ao art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Como descrito no acórdão, a exclusão de “1.057.788.903” questionada pelo contribuinte, foi efetivamente considerado pelo Fisco, no mês de dezembro de 1988, o que gerou o crédito de “6 346 733”, em favor da interessada. Entretanto, para a relatora, permanece a dúvida se esse crédito foi ou não compensado com o débito apurado. A mesma dúvida ocorre nos demais meses que se encontram em negrito no quadro constante do acórdão

*Para o Conselho não assiste razão à autoridade julgadora de primeira instância quando afirma não serem procedentes as solicitações de esclarecimentos, e que não há o que compensar. Segundo o Acórdão nº 302 35-996, tal afirmação só poderia ser aceita caso a DRJ/BH houvesse demonstrado que a compensação realmente foi levada a cabo, o que não ocorreu no presente caso. Conforme lembra o Conselho, a decisão recorrida menciona que realizada a diligência solicitada pela DRJ, não caberia mais qualquer esclarecimento por parte do autuante. Entretanto, como **aduz a autoridade julgadora de segunda instância, o resultado da diligência, representados pelos demonstrativos de fls. 199 a 218, sequer foi cientificado ao contribuinte, para que este pudesse se manifestar a respeito.***

*Assim, o voto da relatora foi aprovado, declarando nula a decisão de primeira instância, para que outra fosse proferida, esclarecendo sobre a compensação dos valores recolhidos a maior, **negritados no quadro constante do Acórdão nº 302-35.996 (fl. 339 do proc. nº 10680.006181/00-94)***

Em 28 de Julho de 2004, após tomar ciência do resultado da diligência de fls. 194 a 218, o contribuinte apresentou impugnação complementar (fls. 358/379) argumentando o seguinte

- O ora impugnante, com fundamento no ordenamento jurídico pátrio, não adicionou à base de cálculo da Contribuição ao Finsocial valores a que não se confundem com sua receita operacional, tais como o saldo credor de correção monetária de balanço e o resultado de equivalência patrimonial, ou cuja exclusão da base de cálculo da exação tenha sido expressamente determinada pela legislação tributária como na hipótese das perdas relativas a captação de títulos de renda fixa no mercado aberto.

- Entendeu o julgador de 1ª instância que a base de cálculo da exação inclui tanto receitas operacionais quanto não operacionais, entre elas o saldo credor de correção monetária e o resultado da equivalência patrimonial, bem com as despesas com captação de título, o que é totalmente abusivo e ilegal

-Conforme aduz o auditor fiscal nas fls. 218 dos autos, todos os pagamentos efetuados pelo impugnante e apresentados à fiscalização foram relacionados nos demonstrativos de fls. 199 a 216 e subtraídos das Diferenças a Recolher/Tributar ou lançados no Demonstrativo de Imputação dos Pagamentos (fls. 154 a 172)

-Acontece que, para corroborar a sua afirmação, a autoridade fiscal juntou aos autos o rascunho dos trabalhos por ela efetuados quando da ação fiscal, referente aos anos-calendário de 1992 e 1993, onde não restou esclarecido se os pagamentos efetuados a maior pela impugnante, notadamente os referentes aos períodos de junho a dezembro de 1986, dezembro de 1988, maio de 1990 e março a junho de 1991 (os quais se encontram em negrito na planilha que integra o v. acórdão do Conselho de Contribuinte - coluna "Diferença a Favor do Bemge"), foram imputados aos pagamentos posteriores a tais períodos de apuração.

-Pelo contrário, os demonstrativos de cálculos de fls. 198 a 217 juntados em diligência serviram apenas para confundir ainda mais os doutos-julgadores posto que não estão em consonância com os documentos juntados ao auto de infração, mais especificamente os demonstrativos de fls. 29 a 129

-Vejam-se os exemplos:

- o demonstrativo de fls. 59, anexo ao auto de infração, o qual se refere à base de cálculo do Finsocial do mês de junho de 1986, demonstra um saldo a favor do Bemge no montante de R\$ 86.324 (o fiscal não menciona qual moeda), enquanto o demonstrativo de fls. 206 juntado aos autos em diligência conclui pelo recolhimento a menor pela impugnante de \$ 396.732,92 (não foi mencionada a moeda), no mesmo período de apuração.

- o mesmo acontece nos meses de julho a dezembro de 1986, onde os valores constantes do demonstrativo de fls. 206 não coincidem com os de fls. 60 a 65, anexos ao auto de infração, os quais apuram diferenças a favor da impugnante

-de acordo com a planilha anexa ao v. acórdão, no mês de dezembro/88 foi apurado saldo a favor da impugnante no montante de \$ 6.346.733, provavelmente decorrente da exclusão efetuada pela autoridade fiscal na base de cálculo do Finsocial, no valor de Cr\$ 1.057.788.903, a qual não tinha sido considerada pela impugnante em seus cálculos. Acontece que, nesse mês, a autoridade fiscal efetuou lançamento de 17.299,39 UFIR.

✓

-Ora, como pode ter havido lançamento nesse mês, se a autoridade fiscal diminuiu a base tributável do Finsocial com uma exclusão não considerada pela impugnante? Isso só pode ter acontecido porque, mais uma vez, o demonstrativo juntado em diligência pelo fiscal (fls. 210) não corresponde àquela informada no auto de infração (fls. 89).

- A dívida então persiste? Em qual dos dois demonstrativos se baseou a autoridade fiscal para efetuar o lançamento em desfavor da impugnante? Houve compensação dos créditos a favor da impugnante? Qual o real valor desses créditos?

-Vale ressaltar que o retorno dos autos à primeira instância, determinado pelo Conselho de Contribuinte, demonstra a irregularidade do auto de infração quanto aos requisitos de motivação e adequação legal do ato administrativo, o que compromete o exercício do direito constitucional do impugnante à ampla defesa e ao contraditório, direcionando a conclusão pela nulidade do lançamento.

-Portanto, a impugnante reitera o pedido formulado na sua primeira impugnação, a fim de que fique cabalmente demonstrada a compensação os valores eventualmente recolhidos a maior pela mesma, sob pena de nulidade do auto de infração.

DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

-Citando jurisprudência administrativa diz que, segundo o disposto no art. 150, § 4º do CTN, não havendo sido expressamente homologado pelo Fisco o pagamento antecipado pelo contribuinte, ou mesmo efetuado o lançamento de ofício do tributo indevidamente recolhido a menor, isto no prazo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador da exação, restou homologado tacitamente o recolhimento efetuado e definitivamente extinto o crédito tributário.

-Com efeito, havendo o impugnante efetuado o recolhimento da Contribuição ao Finsocial no vencimento relativos aos fatos geradores compreendidos entre julho de 1983 e junho de 1988 e tendo sido lavrado o auto de infração, ora atacado, em agosto de 1993 restaram homologados os pagamentos antecipados até julho de 1988, razão pela qual o Fisco decaiu do seu direito de constituir crédito tributário relativo ao tributo

-O disposto no art. 102 do Decreto nº 92.698/86 é inaplicável à espécie, posto que além do impugnante possuir todos os documentos que comprovam os recolhimentos realizados, inexistia previsão legal que altere o prazo previsto no CTN para homologação do pagamento o antecipado ou para realização do lançamento de ofício por parte do Fisco

No que se refere aos débitos fiscais constituídos pela Fiscalização ainda não alcançados pela decadência cumpre fazer as seguintes observações:

DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE PERDAS COM TÍTULOS DE RENDA FIXA



Segundo a norma regulamentadora da exação, a Portaria Ministerial nº 119, de 22 de junho de 1982, editada em conformidade com o disposto no Decreto-lei 1.940/82, seriam excluídos da base de cálculo da contribuição as perdas relativas a negociação de títulos de renda fixa, até o limite dos lucros obtidos nesta operação.

"I - O recolhimento da Contribuição Social de 0,5% (meio por cento) prevista no § 1º, do artigo 1º do Decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, será efetuado como segue:

(-)

b) no caso das instituições financeiras, sobre a soma das 'rendas ou receitas operacionais' e rendas ou receitas não operacionais', não considerados os encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos provenientes de órgão oficiais e do exterior e as perdas com a negociação de títulos de renda fixa no mercado aberto, até o limite dos lucros obtidos nessas operações."

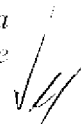
Mantendo esta mesma exclusão na base de incidência da Contribuição ao FINSOCIAL, tanto o novo ato administrativo regulamentar do tributo (Decreto nº 92.698/86), quanto o Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, que posteriormente alterou a legislação de regência da exação, estabeleceram que as perdas relativas às negociações com títulos de renda fixa no mercado aberto, até o limite das receitas obtidas nas operações, seriam afastadas da base de incidência da exação

Assim, de acordo com a legislação fiscal, a exclusão de perdas em operações com títulos de renda fixa, até o limite dos ganhos obtidos, independe da classificação dos títulos de renda fixa, na posição financiada ou bancada, posto que basta que estes não sejam de emissão própria, ou seja, a que tenha sido captados no mercado.

Entretanto, segundo o julgador de 1ª instância, o limite das exclusões deveria ser equivalente ao da renda obtida com títulos de renda fixa classificados na posição financiada, em operações compromissadas

Impor tal restrição, não prevista expressamente na lei e contra a lógica da sua finalidade importaria em estabelecer que uma despesa deve estar atrelada somente a um único título e o limite de sua exclusão na base de cálculo do tributo somente se dá em função da renda obtida a neste mesmo título, o que se mostra insustentável.

Portanto, é perfeitamente legítimo o procedimento adotado pelo ora impugnante no sentido de considerar a totalidade das rendas de títulos de renda fixa indistintamente, como limite para a dedução das despesas de captação, independentemente de sua classificação, de efeito gerencial, em posição financiada e



bancada, ainda mais quando se verifica a inexistência de rendas ou despesas relativas a títulos de emissão própria

DA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO FINSOCIAL SOBRE RECEITAS NÃO OPERACIONAIS

De acordo com a legislação pertinente ao tributo, este deveria incidir sobre a receita operacional bruta do impugnante.

Explicitando este entendimento, o Decreto-lei 2.397/87 estabeleceu que a contribuição ao Finsocial incidiria expressamente sobre as receitas operacionais do impugnante:

“Art. 22. O § 1º do artigo 1º do Decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, cujo caput foi alterado pelo artigo 1º da Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a vigorar com a seguinte redação, mantidos os seus §§ 2º e 3º e acrescidos os §§ 4º e 5º.

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% e incidirá mensalmente sobre:

(...)

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitiam as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior, despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitados ao das rendas obtidas nessas operações, juros e correção monetária passiva decorrente de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento, e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitados ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes”.

Destarte, de acordo com a legislação fiscal (art. 361 do RIR/80), não haveria que se falar em inclusão do saldo credor de correção monetária de balanço à base de cálculo do tributo, como pretende o ilustre julgador de primeira instância, posto que tais importâncias, apesar de comporem o resultado do impugnante, não podem ser consideradas receitas operacionais.

Da mesma forma, em que pese o disposto no Decreto nº 92.698/86, no sentido de que os ganhos com equivalência patrimonial devem compor a base de cálculo da exação, tal norma é mero ato administrativo normativo, e ao disciplinar esta matéria acaba por extrapolar o disposto na legislação de regência, pois tais importes não deveriam ser oferecidos a tributação por constituírem receita não operacional (art. 323 do RIR/80).

Neste sentido, cumpre destacar que o art. 6º da Lei nº 7.691/88, dispositivo legal de natureza interpretativa, veio reconhecer e declarar que o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido, não integra a base de cálculo da exação, porquanto represente receita não-operacional.

✓

Citando acórdãos do CC, diz que a equivalência patrimonial não poderá ser tributada pelo Finsocial por não integrar a receita operacional do impugnante.

DA INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA DA DISCUSSÃO DA MATÉRIA NA VIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

O processo administrativo e a ação judicial não possuem o mesmo objeto. Enquanto nos autos do processo administrativo discutem-se critérios adotados na composição da base de cálculo do Finsocial no período autuado, nos autos da ação judicial referida, mandado de segurança nº 93.0020768-7, com decisão favorável ao contribuinte, já com trânsito em julgado, questionou-se a constitucionalidade da majoração da alíquota da exação após a edição da Constituição Federal de 1988. Ou seja, em nenhum momento o impugnante discute qualquer questão a respeito da inclusão ou não de determinada receita na base de cálculo daquele tributo na ação judicial.

Além disso, ressalte-se que, com a edição da Medida Provisória nº 1.110/95, a Fazenda Nacional está dispensada da constituição da inscrição em dívida ativa, ou da cobrança judicial, devendo, ainda, se for o caso, cancelar lançamentos e inscrições de créditos tributários relativos à exigência por meio da aplicação de alíquotas superiores a 0,5%.

Não bastasse tal dispositivo legal, em decisão proferida no julgamento da apelação em mandado de segurança nº 95.01.00667-0, decisão com trânsito em julgado (anexada aos autos), foi garantido ao impugnante o direito de recolher o Finsocial sob a alíquota de 0,5%, devendo ser agastada no caso concreto a exigência de importes superiores a aqueles resultantes a aplicação deste percentual.

DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS

Por fim, cumpre salientar que o impugnante faz jus à compensação dos saldos credores já comprovados e levantados pela própria Fiscalização, nos termos do disposto nos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430/96.

Os autos retornaram mais uma vez à DRJ/BHE e, em 06 de dezembro de 2004, o julgamento foi novamente convertido em diligência para que:

-fosse revisto o lançamento com novo cálculo da contribuição devida à alíquota de 0,5%, considerando o trânsito em julgado da ação judicial, que discutiu a majoração da alíquota do FINSOCIAL,

-fosse claramente demonstrado se o contribuinte possui ou não os créditos apontados no Acórdão nº 302-35.996 (fls. 339/352 do proc. 10680.006181/00-94), ou outros, conforme questionamento da impugnante. No caso da existência dos créditos, a fiscalização deveria aproveitá-los como imputação do valor

JA

devido, assim como foi feito para os períodos de apuração de 1987 a 1991, como mostram as fls. 155/173,

-fosse ajustado o lançamento levando-se em conta o cancelamento da glosa das exclusões das receitas de renda fixa, como demonstrado na Decisão anulada (fls. 220/234 do proc. n° 10680.005775/93-22) e ratificada pelo Conselho (Acórdão n° 201-75.768 fls. 263 do proc n° 10680.005775/93-22);

-fossem subtraídos os efeitos da TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, de acordo com o art. 1° da Instrução Normativa SRF n° 32/1997.

De acordo com a informação fiscal da DRE/BIE, de 23/03/2005, tendo em vista a incorporação da autuada pelo Banco Itaú BBA S.A., com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, os autos foram encaminhados a DEINF/SPO, para atendimento da diligência.

O relatório da diligência da DEINF/SPO (fls. 331/333 – proc. 10680.005775/93-22), informa que refez os cálculos da contribuição devida a 0,5% e ajustou o lançamento considerando o cancelamento da glosa das exclusões das receitas de renda fixa, como demonstrado na decisão de fls. 220/234 e ratificada pelo Conselho (fls. 236/238).

Esse relatório menciona, ainda, que o contribuinte foi intimado a prestar informações relativas aos créditos apontados no Acórdão n° 302-35.996 (fls. 339/352 do processo n° 10680.006181/00-94). Em resposta a essa intimação, o contribuinte afirmou não dispor da referida documentação e não estar mais obrigado a manter esses documentos em seus arquivos, por se tratar de pagamentos efetuados nos anos de 1986 e 1988. Mencionou ainda, o contribuinte, o fato do Bemge ter sofrido um complexo processo de privatização, sendo mais um fator que praticamente impossibilita a obtenção da documentação solicitada.

O relatório de diligência diz, também, que os sistemas on-line da SRF disponibilizam somente os pagamentos efetuados a partir de 1° de janeiro de 1993 e que a comprovação dos pagamentos, bem como a verificação se as diferenças a favor do BEMGE foram ou não utilizadas na compensação de outros tributos federais poderá ser feita pela Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte, que jurisdicionava o contribuinte na época dos pagamentos.

A decisão que julgou parcialmente procedente o lançamento teve a seguinte ementa e o respectivo dispositivo:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/07/1983 a 30/11/1991

Ementa: FINSOCIAL.

As instituições financeiras poderão deduzir da base de cálculo do FINSOCIAL as despesas de captação dos títulos de emissão

própria, até o limite das rendas auferidas com os títulos vinculados às operações compromissadas.

Lançamento Procedente em Parte

Ante o exposto voto no sentido de:

a)REJEITAR as preliminares de nulidade e de decadência;

b)INDEFERIR o pedido de perícia;

c)JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento para exigir da autuada o pagamento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, no valor de 773.351,92 UFIR, conforme o quadro demonstrativo constante do presente voto, mais multa de ofício e os acréscimos legais aplicáveis à espécie;

d)REDUZIR para os meses de Agosto, Outubro e Novembro de 1991, o percentual da multa de ofício para 75% (setenta e cinco por cento), de acordo com o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 e AD (N), conforme citado;

e)SUBTRAIR os efeitos da TRD, como juros de mora, no período compreendido entre 4 de Fevereiro a 29 de Julho de 1991, de acordo com o art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 32/1997.

Às fls. 399 e seguintes, veio o recurso voluntário do sucessor da pessoa jurídica autuada, basicamente, invocando a decadência dos débitos de julho de 1983 a junho de 1988, e no mérito *stricto sensu*, reproduzindo os argumentos expendidos anteriormente, apenas aduzindo que os créditos já reconhecidos pela Administração Tributária, e utilizados para extinguir débitos extintos em virtude da decadência, devem ser imputados a eventuais débitos remanescentes posteriores a agosto de 1988.

A unidade preparadora, fl. 462, encaminha ao Segundo Conselho de Contribuintes, que redireciona os autos a este Terceiro Conselho de Contribuintes, fl. 463.

Pedido de vista da douta Procuradoria da Fazenda Nacional, fl. 465, que devolveu o processo sem manifestação, fl. 466.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator

O crédito tributário exonerado no julgamento de primeira instância superava o limite de alçada previsto na Portaria MF nº 375/2001 c/c art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, vigente ao tempo da decisão, e inclusive o atual, regulamentado pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008 (um milhão de reais), razão pela qual tomo conhecimento do Recurso de Ofício.

Ao meu sentir, andou bem o *decisum* que exonerou as parcelas discriminadas como *glosas das despesas de captação dos títulos de renda fixa no mercado aberto*, tratando de cancelar a exigência sob a motivação respectiva, fls. 353/356, que após longas considerações pontifica da forma que segue:

Finalmente, nessa ordem de idéias, cabe dizer que o autuante, ao limitar as despesas de captação dos títulos de renda fixa no mercado aberto ao valor total das rendas dos títulos de renda fixa classificados apenas na posição financiada da carteira de terceiros, agiu incorretamente, uma vez que, segundo determina o mencionado AD (N) nº 15, como teto, a este valor deveria ele ter somado o das rendas auferidas pelos títulos existentes na posição financiada da carteira própria.

Diante dessas considerações, nos períodos em que houve, concomitantemente, lançamento e glosas das despesas de captação dos títulos de renda fixa no mercado aberto, cabe excluir dos valores da contribuição lançados as parcelas correspondentes às glosas indevidas efetuadas pelo autuante. Logo, conforme os cálculos elaborados no anexo à decisão, para os meses de Janeiro e Fevereiro de 1990, de Abril de 1990 a Fevereiro de 1991, de Agosto, Outubro e Novembro de 1991, deverão ser excluídos dos valores lançados os especificados no referido anexo, os quais perfazem o total de 808.656,96 UFIR.

Dito isso, penso ser irrepreensível a decisão de primeira instância no particular, e **sem chances o recurso de ofício**.

Quanto ao recurso voluntário, cumpre examinar a decadência apontada pela recorrente, e no mérito propriamente dito, verificar da procedência, ou não, das exclusões da base de cálculo levadas a efeito - saldo credor da correção monetária e ganhos com investimentos avaliados pela equivalência patrimonial - ao argumento de não serem receitas operacionais.

DA DECADÊNCIA

O período de apuração lançado no auto de infração foi de 01/07/1983 a 30/11/1991. Sendo que a peça fiscal foi cientificada ao autuado em 16/08/93. Durante os fatos geradores retromencionados o prazo decadencial para lançamento de FINSOCIAL era de 10 anos, consoante os permissivos legais do Decreto-lei nº 2.049/83, artigo 9º e 3º, e da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 45, em pleno vigor ao tempo dos fatos geradores da contribuição em tela. Hodiernamente, o c. Supremo Tribunal Federal decretou, mediante a edição da Súmula Vinculante nº 8, que ***SÃO INCONSTITUCIONAIS O PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 5º DO DECRETO-LEI Nº 1.569/1977 E OS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI Nº 8.212/1991, QUE TRATAM DE PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.***

Pois bem, a Lei nº 8.212/91 atingiu os fatos geradores posteriores a junho de 1991, uma vez que foi publicada no DOU de 25/07/91. Antes da publicação da Lei nº 8.212/91, os fatos geradores do FINSOCIAL, no tocante à decadência, eram regidos pelo Decreto-lei nº 2.049/83, ou seja, os fatos geradores de 01/07/1983 a 30/06/1991. Nada obstante, após a edição da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, claro está que **a legislação que confere 10 anos de prazo decadencial para o Fisco lançar, ou é inconstitucional (*in casu* a Lei nº 8.212/91) ou não foi recepcionada pela Constituição da República/88** (caso do Decreto-lei nº 2.049/83). A Carta Magna atual entrou em vigor em 05/10/1988, e nessa data também o art. 149 (vide art. 34 do ADCT), que trata das contribuições sociais, natureza jurídica do FINSOCIAL, uma vez que se destina ao custeio da Seguridade Social (vide art. 56 do ADCT). Assim é que para as contribuições sociais também aplica-se, a partir da edição da novel Constituição, a observância do seu art. 146, III, b, que exige lei complementar no trato da

decadência tributária. Com isso, o período final lançado, de 01/10/88 a 30/11/1991 é regido pela CR/88; ao passo que o primeiro período lançado, de 01/07/83 a 30/09/88 rege-se pela Constituição anterior, a qual não fazia esse tipo de exigência para o trato da decadência relativa às contribuições sociais e aos impostos.

Dito isso, tem-se que o período de 01/07/83 a 30/09/88 (regido pela Constituição anterior), tem seu prazo decadencial ditado pelo art. 3º do Decreto-lei nº 2.049/83:

Art 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei.

E o período de 01/10/88 a 30/11/1991 (regido pela CR/88) tem seu prazo decadencial ditado pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,

(...)

Em suma, tendo em mente que o auto de infração é de 16/08/93, a decadência para o primeiro período (10 anos a partir da data de recolhimento) atinge apenas o fato gerador de 31/07/83; e para o segundo período (5 anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado) não há fato gerador atingido pela decadência.

DA BASE DE CÁLCULO DO FINSOCIAL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

A recorrente afirma que de acordo com a legislação pertinente ao tributo, este deveria incidir sobre a receita operacional bruta do impugnante. Explicitando este entendimento, o Decreto-lei nº 2.397/87 estabeleceu que a contribuição ao Finsocial incidiria expressamente sobre as receitas operacionais do impugnante:

Art. 22. O § 1º do artigo 1º do Decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, cujo caput foi alterado pelo artigo 1º da Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a vigorar com a seguinte redação, mantidos os seus §§ 2º e 3º e acrescidos os §§ 4º e 5º.

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% e incidirá mensalmente sobre: (...)

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitiam as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de

captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitados ao das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrente de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação; variação monetária passiva dos recursos captados do público; despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitados ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes.

Destarte, de acordo com a legislação fiscal (art. 361 do RIR/80), não haveria que se falar em inclusão do saldo de correção monetária de balanço à base de cálculo do tributo, como pretende o ilustre julgador de primeira instância, posto que tais importâncias, apesar de comporem o resultado do impugnante, não podem ser consideradas receitas operacionais. Da mesma forma, em que pese o disposto no Decreto nº 92.698/86 (R/COFIS), no sentido de que os ganhos com equivalência patrimonial devem compor a base de cálculo da exação, tal norma é mero ato administrativo normativo, e ao disciplinar esta matéria acaba por extrapolar o disposto na legislação de regência, pois tais importes não deveriam ser oferecidos a tributação por constituírem receita não operacional (art. 323 do RIR/80).

Neste sentido, cumpre destacar que o art. 6º da Lei nº 7.691/88, dispositivo legal de natureza interpretativa, veio reconhecer e declarar que o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido, não integra a base de cálculo da exação, uma vez que representa receita não-operacional.

Ao meu sentir, são vários os equívocos perpetrados pela recorrente, o maior deles e que soluciona de vez a lide é que tanto a conta *saldo credor de correção monetária* quanto a conta *ganhos com investimentos avaliados pela equivalência patrimonial* são considerados, desde a edição do Decreto-lei nº 1.598/77, que adapta a Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) ao IR, ou seja, pela legislação tributária, como “outras receitas operacionais” e não “receitas não operacionais”, como quer a recorrente.

Pela sistemática do aludido Decreto-lei nº 1.598/77, que forneceu os subsídios para o adimplemento das obrigações com o FINSOCIAL (instituído em 1982) até que fosse regulamentado pelo Decreto nº 92.698/86, as “receitas não operacionais” são exclusivamente as situadas na Seção III - Resultados Não Operacionais (arts. 31 a 38) tais como os *ganhos de capital na alienação ou liquidação de bens do ativo permanente, reavaliação de bens* e outras. Todas as demais receitas que não sejam próprias da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (receitas operacionais), são consideradas como “outras receitas operacionais”. Note-se que a Correção Monetária está inclusa na Seção IV do aludido Decreto-lei nº 1.598/77, bem como o Saldo Credor da Conta de Correção Monetária. **Os dois dispositivos apontados pela recorrente, art. 361 do RIR/80 (tributação na realização do saldo credor de correção monetária) e art. 323 do RIR/80 (resultado na alienação de investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido), não socorrem à recorrente, pois o primeiro deles está localizado fora dos Resultados Não Operacionais do RIR/80, estando no Capítulo seguinte - Correção Monetária das Demonstrações Financeiras, e o segundo, apesar de estar no Capítulo dos Resultados Não Operacionais do RIR/80, não se afeiçoa ao fato gerador ocorrido, pois trata de resultado na alienação de investimento, e não em ganho com permanência do investimento no patrimônio da pessoa jurídica, que é do que se trata, efetivamente, o caso dos autos. Aqui se trata do ganho com os frutos da árvore, e não do ganho com a venda da árvore, este último sim, resultado não operacional.**

Como o período de apuração lançado no auto de infração é muito longo, foi de 01/07/1983 a 30/11/1991, a legislação que tratava da base de cálculo do FINSOCIAL das

instituições financeiras sofreu alterações. Até o final de 1987, era preceituada pelo art 1º, § 1º do DL nº 1.940/82, como a *receita bruta*. Nesse contexto, devia-se entender *receita bruta operacional*, tal como definido no Decreto-lei nº 1.598/77, art. 12, apesar de essa lei ser voltada para as pessoas jurídicas genericamente:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

Com a entrada em vigor do Decreto nº 92.698/86 (RECOFIS), que vigorou a partir de 22/05/1986, a base de cálculo das instituições financeiras foi alterada (com a entrada das receitas não operacionais), porém, essa alteração não teve reflexo algum para o auto de infração em litígio, porquanto, como se viu, as duas contas em foco são “outras receitas operacionais” desde a origem, e o fato de o parágrafo único dizer o momento da tributação dos ganhos de participações societárias avaliados pelo método da equivalência patrimonial, só veio explicitar melhor a tributação do FINSOCIAL:

Art. 21 As instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas comporão a base de cálculo da contribuição com o somatório das rendas ou receitas operacionais e não operacionais, observadas as exclusões autorizadas nos arts. 34 e 35 deste Regulamento (Decreto-lei nº 1.940/82, art. 1º, § 1º).

Parágrafo único. Nas receitas operacionais, serão incluídos os valores relativos aos ganhos de participações societárias avaliados pelo método da equivalência patrimonial nos meses em que forem feitas essas avaliações.

Para os fatos geradores a partir de janeiro de 1988, incidiram os efeitos do Decreto-lei nº 2.397/87 (que alterou o DL nº 1.940/82), trazido aos autos os seus dizeres (supra), pela recorrente, no que tange à base de cálculo das instituições financeiras. Aí nota-se a lei tratando especificamente da base de cálculo das instituições financeiras, entretanto, as duas contas ora discutidas (saldo credor de correção monetária e ganhos com investimentos avaliados pela equivalência patrimonial) ainda não faziam parte das exclusões evidenciadas na alínea “b” do § 1º do art. 1º do DL nº 1.940/82.

Com a edição da Lei nº 7.691, de 15 de dezembro de 1988, sobreveio previsão legal para exclusão de uma das contas sob discussão (ganhos com investimentos avaliados pela equivalência patrimonial), porém, somente a partir de 01/01/89:

Art. 6º O resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido e os lucros ou dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição e computados como receita poderão ser excluídos, a partir de 1º de janeiro de 1989, da base de cálculo da contribuição devida ao FINSOCIAL pelas instituições financeiras ou a elas equiparadas.

Essa lei também não impactou no presente auto de infração, porquanto conforme infere-se dos demonstrativos fiscais contidos nos autos, tanto o *saldo credor de correção monetária* quanto a conta *ganhos com investimentos avaliados pela equivalência patrimonial* foram pelo autuante acrescidos à base de cálculo da contribuição apenas no lapso de tempo compreendido entre os meses de Julho de 1983 a Dezembro de 1988, anteriormente à vigência do disposto no art. 6º da Lei nº 7.691, de 15 de dezembro de 1988.

Ante o exposto, voto por PROVER PARCIALMENTE o recurso voluntário, tão somente para acatar a decadência do fato gerador de 31/07/83.


Corinto Oliveira Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Redator Designado

O respeitável voto do Ilustre Conselheiro Relator Corinto Oliveira Machado, como é de costume, atende aos requisitos de excelência, especialmente no que tange à apreciação do Recurso de Ofício com o qual expresse minha concordância. No que tange à apreciação do Recurso Voluntário, ainda que o voto contemple as mesmas qualidades, implementa interpretação jurídica com a qual não posso concordar.

Ao apreciar a decadência o Ilustre Colega faz uma interpretação dos efeitos da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, proclamada pelo STF (Súmula Vinculante STF nº 8), distinguindo, por oportuno, os fatos ocorridos antes da Constituição Federal de 1988 daqueles ocorridos sob a égide da Carta anterior.

Por certo a norma jurídica que amparou o lançamento tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 1988, não poderia ser objeto de apreciação de inconstitucionalidade por aquele Excelso, mas objeto de análise da recepção, o que em verdade não ocorreu.

Apesar de seu entendimento de que o prazo decadencial para o período anterior a outubro de 1988 deva ser de 10 (dez) anos conforme previsto nos artigos 3º e 9º do Decreto-Lei nº 2.049/83, creio que a tese para sustentação não pode prosperar.

Para inaugurar o exame da decadência, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 202-10.856, de 02 de fevereiro de 1999 (Recurso nº 101.003), da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.

A Fazenda defende que o prazo de decadência para o FINSOCIAL é de 10 anos, ex vi do disposto no Decreto-Lei nº 2.049/83, enquanto a recorrente entende que é de 5 anos, como previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

O Decreto-Lei nº 2.049, de 01 08 83, que regulou a cobrança, fiscalização, processo administrativo e de consulta para a contribuição para o FINSOCIAL, estabeleceu, em seu art. 3º, regras de guarda de documentos, a saber:

'Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de 10 (dez) anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos ficam efetuados e da base de cálculo das contribuições, sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior . . .'

Este dispositivo estabelece o dever de os contribuintes conservarem, pelo prazo dez anos, os documentos

✓ 
20

comprobatórios dos pagamentos e da apuração das bases de cálculo. O artigo 10 do mesmo Decreto-Lei, por sua vez, estatui prazo prescricional:

'Art. 10 A ação para cobrança das contribuições devidas ao FINSOCIAL, prescreverá no prazo de 10 anos, contados a partir da data prevista para seu recolhimento.'

Da interpretação conjunta destes dois dispositivos, a meu sentir, não é possível conceber o prazo decadencial das referidas contribuições. O artigo 3º apenas estatui a guarda de documentos, imposição coerente com a necessidade de cobrança do débito dentro do prazo de prescrição previsto do artigo 10, não havendo razão para se inferir que estamos diante da decadência e não da prescrição. A decadência, por se tratar de prazo extintivo, necessita de expressa previsão legal, não podendo ser presumida a partir da obrigação acessória de manter registros dos pagamentos

Assim, na falta de legislação específica sobre a matéria e havendo o Supremo Tribunal Federal reconhecido (...) a natureza tributária da Contribuição para o FINSOCIAL, deve-se aplicar à hipótese as disposições do Código Tributário Nacional relativas à decadência

O Código Tributário Nacional define nos artigos 147, 149 e 150 as três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação.

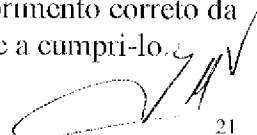
No que respeita à decadência, o Código concede tratamento distinto para cada modalidade de lançamento. A regra geral é estabelecida no artigo 173, enquanto os prazos para o lançamento por homologação, por exceção à regra, são classificados no artigo 150 "

A modalidade de lançamento neste caso é a por homologação.

Os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação têm um tratamento diferenciado na legislação tributária, uma vez que a Fazenda Pública transfere para o contribuinte (sujeito passivo da obrigação) a incumbência de constatar a ocorrência do fato gerador, apurar a base de cálculo e aplicar a alíquota correspondente, a fim de apurar o quantum devido, antecipando o pagamento, limitando-se, aquela, a exercer o controle e administração tributários, homologando, expressa ou tacitamente, os expedientes realizados pelo contribuinte.

Analisando o "lançamento por homologação" constatamos três momentos distintos com características próprias: (i) o ato de formalização do contribuinte, em que reconhece o fato gerador e aplica a legislação fiscal ao fato jurídico; (ii) a antecipação do pagamento; e (iii) o ato homologatório da Fazenda Pública dos procedimentos adotados pelo contribuinte.

Na prática, a Fazenda Pública, ao conferir os procedimentos do contribuinte, mormente não expede um ato de homologação, mas, verificando o não cumprimento correto da obrigação tributária, realiza o lançamento de ofício notificando o contribuinte a cumpri-lo.



O termo “lançamento por homologação” merece crítica severa, uma vez que não se pode atribuir ao contribuinte uma atividade exclusiva da administração. É que o art. 142 do Código Tributário Nacional dispõe que o “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento” definindo lançamento como sendo “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Com muita propriedade Paulo de Barros Carvalho¹ identifica a contradição lógica entre o ato de lançamento e o “lançamento por homologação”:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.

Quando é que o funcionário da fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto.”

Assim posta a questão resta a pergunta: Se a homologação não se coaduna com lançamento, então o quê é objeto de homologação por parte da administração tributária?”

A questão apresentada por Paulo de Barros mostra-se fundamental para desvendar a lide colocada neste processo pois, considerando ser a Contribuição Social em apreço um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação, marcará a decadência o regime jurídico a que estiver sujeita. Ou seja, a modalidade de lançamento determina a contagem do prazo decadencial.

Para Paulo de Barros Carvalho o que se homologa é o pagamento da obrigação tributária antecipada pelo contribuinte e não os procedimentos preparatórios por ele realizados.

Aí repousa contundente divergência que advém do pressuposto adotado pelo Mestre. O que se depura da obra citada é que, para Paulo de Barros Carvalho, os termos “lançamento” do art. 142 e “lançamento” do art. 150, ambos do Código Tributário Nacional.

¹ Curso de Direito Tributário. 7ª ed. Saraiva. 1995, pág. 283-284

Entendo que há uma inconsistência lógica entre os conteúdos semânticos dos dois vocábulos, a exemplo do que é reconhecido amplamente com o vocábulo “tributo”.

O “lançamento” do art. 142, apesar de ser definido pela norma como procedimento, tem merecido grandes estudos dogmáticos justificando e motivando sua ascensão à categoria de ato administrativo. As teses jurídicas acerca desse tema, apesar de majoritárias encontram forte contraposição dos que entendem que o lançamento seja procedimento como literalmente aduz o texto normativo.

Numa visão sistêmica do Direito, entendo que ambas as teses tem fortes argumentos para sustentação, a primeira alicerçada nos parâmetros da Teoria Geral do Direito e do Direito Administrativo que entende que é o ato administrativo que constitui, modifica ou extingue direitos. A segunda, na estrutura idealizada pelo Código, ou seja, a de que o lançamento instaura a relação jurídica através de um ato procedimental sujeito à revisão de ofício.

Podemos notar que, independentemente de qualquer norma que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, o poder-dever de a Fazenda realizar o lançamento é:

- a) vinculado, ou seja, deve ser realizado segundo os ditames normativos legais, tanto no que tange às norma de competência que possibilitam o exercício da fiscalização, como no que tange às normas de incidência tributária, que estabelecem o direito subjetivo da Fazenda no âmbito da relação jurídica tributária que acomete o sujeito passivo do dever de adimplir certa obrigação;
- b) obrigatório, ou seja, salvo norma de igual ou superior hierarquia em sentido contrário, deve ser inexoravelmente o exercício funcional.

As normas legais veiculam, no mundo do direito positivo, conceitos que devem ser observados no momento em que o intérprete jurídico se defronta com uma situação como a que se apresenta nestes autos.

O que se verifica é que o lançamento é um ato administrativo, ainda que decorrente de um procedimento fiscal, mas um ato administrativo de caráter declaratório da ocorrência de um fato impositivo (fato ocorrido no mundo fenomênico) e constitutivo de uma relação jurídica tributária, entre o sujeito ativo, representado funcionalmente pelo agente prolator do ato, e o sujeito passivo a quem fica acometido de um dever jurídico, cujo objeto é o pagamento de uma obrigação pecuniária.

Sendo ato administrativo de lançamento é privativa da autoridade administrativa que tem o poder de aplicar o direito e reduzir a norma geral e abstrata em norma individual e concreta. É, portanto, mais que um poder é um ato de dever de aplicar a norma, de forma vinculada e obrigatória.

O Professor, Hugo de Brito Machado² ensina:

“A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único) Tomando conhecimento do fato gerador



² op cit. Pág 120

da obrigação tributária principal, ou do descumprimento de uma obrigação tributária acessória, que a este equivale porque faz nascer também uma obrigação tributária principal, no que concerne à penalidade pecuniária respectiva, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de proceder ao lançamento tributário. O Estado, como sujeito ativo da obrigação tributária, tem um direito ao tributo, expresso no direito potestativo de criar o crédito tributário, fazendo o lançamento. A posição do Estado não se confunde com a posição da autoridade administrativa. O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever ”

No mesmo sentido Alberto Xavier³ lembra que: “O lançamento é ato de aplicação da norma tributária material ao caso em concreto, e por isso se destingue de numerosos atos regulados na lei fiscal que, ou não são a rigor atos de aplicação da lei, ou não são atos de aplicação de normas instrumentais.” ... “Devemos, por isso, aperfeiçoar a noção de lançamento por nós inicialmente formulada, definindo-o como o ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativa da prestação tributária e na sua conseqüente exigência.”

Aliomar Baleeiro, ao estudar o Direito Tributário como ramo do Direito das Finanças⁴, cuja origem não pode ser negada, entendia, a exemplo do Código Tributário Nacional, que:

“Esses atos dos agentes públicos, provocados pelo fato gerador, se chamam lançamento e têm por finalidade a verificação, em caso concreto, das condições legais para a exigência do tributo, calculando este segundo os elementos quantitativos revelados por essas mesmas condições.”

Não menos categórico, Américo Masset Lacombe⁵ ao tratar do tema “Crédito Tributário”, postula:

*“A atividade do lançamento é, assim, conforme determina o parágrafo único deste artigo, vinculada e obrigatória. É vinculada aos termos previstos na lei tributária. Sendo a obrigação tributária decorrente de lei, não podendo haver tributo sem previsão legal, e sabendo-se que a ocorrência do fato impositivo prevista na hipótese de incidência da lei faz nascer o vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, o lançamento que gera o vínculo patrimonial, constituindo o crédito tributário (*obligatio*, *haftung*, relação de responsabilidade), não pode deixar de estar vinculado ao determinado pela lei vigente na data do nascimento do vínculo pessoal (ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência da lei). Esta atividade é obrigatória. Uma vez que verificado pela administração o nascimento do vínculo pessoal entre o sujeito ativo e o sujeito passivo (nascimento da obrigação tributária, *debitum*, *shuld*, relação de débito), a administração estará obrigada a efetuar o lançamento. A hipótese de incidência da atividade administrativa será assim a*

³ Xavier, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed., Forense, Rio de Janeiro, 1998, pág. 54 e 66

⁴ Aliomar Baleeiro, “Uma Introdução à Ciência das Finanças”, vol. I/ 281, nº 193

⁵ Lacombe, Américo Masset. Curso de Direito Tributário”, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Ed. CEJUP, Belém, 1997

ocorrência do fato impositivo previsto na hipótese de incidência da lei tributária.”

Nos conceitos colacionados, vemos a atividade da administração tributária como um dever de aplicação da norma tributária. O agente administrativo, no exercício de sua competência atribuída pela lei, tem o dever-poder de, verificada a ocorrência do fato impositivo, exercer sua atividade e lançar o tributo devido. Não tem o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional qualquer discricionariedade ao aplicar a norma, vinculando-se integralmente aos ditames da lei que o obriga a realizar o lançamento com o fim de preservar o bem e o interesse públicos.

O ato administrativo do lançamento é obrigatório e incondicional.

Assim, dada a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico, em se tratando de lançamento por homologação, o contribuinte está obrigado a praticar todos os atos preparatórios ao lançamento e antecipar o pagamento do tributo devido, que para o caso em tela, encontrava-se sob suspensão da exigibilidade por força do pedido de compensação.

Em contrapartida, a administração tributária tem o dever jurídico de constituir o crédito tributário (art. 142 e parágrafo único do CTN) pelo fato de ser o lançamento ato administrativo vinculado.

Em nenhum momento poderia a administração tributária dispor de seu dever-poder, em face da existência de uma norma individual e concreta (liminar concedida) ou geral e abstrata (suspensão da exigibilidade pelo depósito judicial) que, simplesmente, objetiva o vetor da relação jurídica tributária acometida ao sujeito passivo.

Independentemente do conteúdo semântico que adotemos para o vocábulo “lançamento”, do art. 142, não podemos estendê-lo para o vocábulo “lançamento”, do art. 150.

Coincidem, no entanto, que lançamento é uma forma pela qual se verifica (seja através de ato ou de procedimento) a ocorrência do fato impositivo, apura-se a base de cálculo, aplica-se a alíquota devida, tudo com o fim de quantificar o tributo devido à Fazenda. É um método de identificação e apuração do núcleo obrigacional da Relação Jurídica Tributária.

O vocábulo “lançamento” contido no art. 150, por sua vez, não é ato privativo da autoridade tributária, nem mesmo é vinculado e obrigatório, para fins de responsabilidade funcional. Resta-lhe as características de procedimento constitutivo da obrigação tributária, pelo qual o sujeito passivo reúne os elementos probatórios dos eventos que se identificam com o fato jurídico.

Atribui-se ao sujeito passivo a função de colher os elementos constitutivos do fato impositivo e de aplicar-lhe a norma jurídica tributária, antecipando o pagamento do tributo devido independentemente do estabelecimento da relação jurídica tributária através do ato cogente do credor.

Trata-se de uma constituição material do crédito tributário (entendo como formal aquela instrumentalizada pela autoridade competente) que faz transparecer a relação jurídica tributária ensejadora do dever de pagar.

É de ressaltar-se que, levando-se às últimas conseqüências a interpretação dos critérios para constituição do crédito tributário pela autoridade competente, nos termos do art. 142 (ato administrativo privativo e vinculado), enquanto não houvesse o exercício pela autoridade não haveria relação jurídica tributária e, conseqüentemente, não seria possível falar em obrigação. Se não há relação jurídica regularmente constituída, segundo os requisitos formais, não há obrigação exigível.

Se o pagamento extingue o crédito tributário, cabível então outro questionamento: qual crédito tributário será extinto, aquele que não foi constituído? Ou seja, admitindo-se a possibilidade de somente o ato administrativo constituir o crédito tributário, o pagamento antecipado não teria extinguido nada, pois não houve a regular constituição desse crédito.

Nessa dinâmica podemos reconhecer que o vocábulo “lançamento” nestas circunstâncias não tem o mesmo conteúdo semântico do “lançamento” do art. 142.

Ademais, na definição de lançamento por homologação, o Código Tributário Nacional o concebe como sendo aquele em a legislação acomete ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo devido (“...ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa...”). Note-se que o traço que define o lançamento por homologação não é, efetivamente, a realização ou não do pagamento, mas sim o “dever” de antecipá-lo. Daí porque não podemos dizer que, o fato de o contribuinte não cumprir esse dever, altera a natureza jurídica da modalidade de lançamento. O tributo continuará sendo da modalidade de lançamento por homologação.

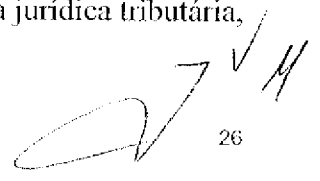
Um caso prático em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados é conclusivo a esse respeito, vejamos. O fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados é a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Ocorrido, o contribuinte realiza todas as operações lógicas para fazer incidir a norma e apurar o *quantum* devido. Quantificada a obrigação, o contribuinte leva o valor devido à compensação com os créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados obtidos com a entrada dos produtos adquiridos.

Ora, essa operação, ainda que correta, pode não resultar imposto a pagar, o que não desconfigura o Imposto sobre Produtos Industrializados como um tributo cuja modalidade de lançamento é por homologação.

Usando o recurso do absurdo, tendo o contribuinte incorrido em erro, seja de cálculo seja por interpretação diversa da norma de incidência na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados devido e não tendo recolhido tributo algum por conta da compensação, perderia essa exação o caráter de tributo sob a modalidade por homologação?

Todos os procedimentos necessários foram praticados pelo contribuinte e esse é que estará sujeito à homologação, pois o foco da norma definidora não é o pagamento mas sim a conduta acometida ao contribuinte de efetuar os atos preparatórios para constatar o fato gerador e quantificar o imposto.

Inegável que, ao proceder os atos preparatórios para conformar o crédito tributário devido, o contribuinte faz incidir a norma tributária sobre o fato jurídico hipoteticamente previsto na norma. É na essência um ato de aplicação da norma que a administração tributária impôs ao contribuinte. Não se trata de mero recolhimento do tributo, mas sim a realização de um ato complexo que, através do emprego da norma jurídica tributária,



constata a ocorrência do fato gerador – fato impositivo –, quantifica a base de cálculo e aplica a alíquota prevista, tudo para realizar a antecipação do pagamento.

O antecedente da norma jurídica que obriga a antecipação do pagamento da exação é que confere aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação sua natureza jurídica e não o cumprimento da obrigação efetivamente.

O § 1º do art. 150 do Código Tributário Nacional dispõe:

§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Mais uma vez, o que é objeto de homologação não é o pagamento, mas o “lançamento”. O termo “lançamento” aqui utilizado não é o ato administrativo de lançamento do art. 142, mas o procedimento do contribuinte que constitui o antecedente da norma jurídica do dever de antecipação o pagamento.

Colocadas essas considerações, entendemos que o vocábulo “lançamento” do art. 150 do Código Tributário Nacional é procedimento, é dever instrumental acometido ao sujeito passivo que deverá reunir todas as informações e elementos integrante da Norma Jurídica Tributária, com o fim de possibilitar-lhe o dever de antecipar o pagamento do tributo.

O Código Tributário Nacional no art. 156, inciso V, coloca a prescrição e a decadência como modalidades de extinção do crédito tributário.

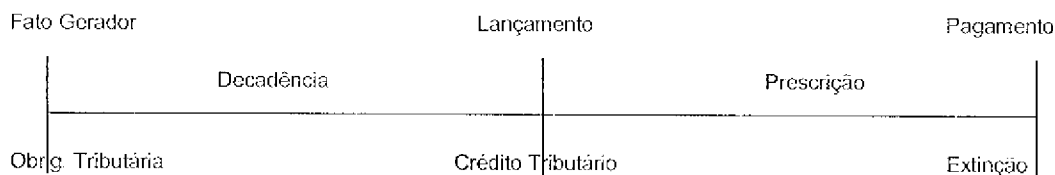
E embora, no art. 156, a lei refira-se primeiro à prescrição – “prescrição e a decadência” – ao defini-las, mais adiante, inverte acertadamente a ordem, dispondo no art. 173 sobre a decadência e no art. 174 sobre a prescrição.

As normas jurídicas veiculadas nesses artigos do Código Tributário Nacional, esboçam conceitos mais exatos, a decadência refere-se à extinção do direito de constituir o crédito tributário (art. 173) e a prescrição refere-se à perda da ação para a cobrança do crédito tributário (art. 174).

Se assim podemos afirmar que há uma característica importante, em relação ao aspecto da aplicação do Direito no tempo, para precisar os momentos de ocorrência da decadência e da prescrição: a) a decadência se opera na fase de constituição do crédito (art. 173) e b) a prescrição se opera na fase de cobrança (art. 174).

Na dicção da norma jurídica veiculada no art. 174, a prescrição começa quando termina a decadência – na “data da constituição definitiva” do crédito tributário, o que mostra que a constituição definitiva do crédito tributário é o divisor de águas entre a decadência (que se torna inaplicável se o lançamento ocorreu antes da verificação da decadência) e a prescrição (que inicia sua contagem a partir do lançamento).

Fábio Fanuechi⁶ captou bem essa mensagem, idealizando um quadro da aplicação desses institutos jurídicos no tempo e ressaltando a distinção temporal na existência do curso da decadência e o curso da prescrição:



É exatamente aqui que se encontra a principal controvérsia: saber em que momento se dá o início da contagem do prazo decadencial e o momento em que se dá a constituição definitiva do crédito tributário para a Contribuição Social.

Há duas regras que disciplinam a decadência no Código Tributário Nacional: (i) a regra geral do art. 173 e (ii) a regra específica para os tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação do art. 150, § 4º, como seguem:

A regra geral -

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado ”

A regra especial –

“Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1 - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2 - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3 - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação

§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação ”

Como vimos, a natureza jurídica de uma modalidade de lançamento, instituto de direito, não pode ficar ao prazer da ocorrência de um fato, qual seja, ocorrer ou não a antecipação de pagamento. O fato é irrelevante, pois um tributo não deixará de ser da modalidade “por homologação” pela falta da antecipação do pagamento. Se a lei atribuiu o dever de antecipação, será o tributo por homologação.

A regra geral prevista no art. 173, inciso I (especialmente o inciso I, pois nele é que se insere a polêmica) marca como termo inicial da decadência como o primeiro dia do exercício seguinte à aquele que o lançamento poderia ser efetuado.

Mas qual lançamento? Aquele ato administrativo privativo da autoridade fazendária do art. 142, ou aquele procedimento do contribuinte, denominado de “lançamento”, do art. 150, § 1º.

Tenho para mim que o termo lançamento, neste caso, é o típico, previsto no art. 142, pois se trata de uma regra geral que abrangia todas as modalidades de lançamento, salvo a que tenha regra específica.

Nesse contexto, insere-se o § 4º do art. 150, que repito:

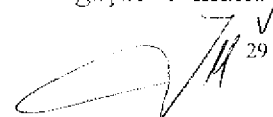
§ 4 - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para os lançamentos cuja modalidade é por homologação, o termo inicial é a data do fato gerador, aqui entendido como fato imponível, ou seja, a Fazenda Pública tem cinco anos a partir desse evento para fiscalizar o contribuinte e dele exigir eventual tributo que eventualmente não foi pago. Não ocorrendo, dá-se a homologação tácita, não sendo passível de cogitação o dilargamento do prazo, salvo a hipótese “comprovada” de dolo, fraude ou simulação. Foi um excesso, diga-se de passagem, o legislador ter utilizado o termo “comprovada”, pois o que não é comprovado não gera direito, ou seja, somente é possível falar em dolo fraude ou simulação se tais ocorrências forem comprovadas.

A idéia de que, não ocorrido o pagamento, o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação passaria da regra do § 4º do art. 150, para a regra do art. 173, inciso I, é uma criação, obra de uma engenharia jurídica, cujos fundamentos tomam como critério da determinação da natureza jurídica dos institutos, não os dispositivos positivados, mas os eventos futuros e insertos do mundo fenomênico. Há uma interpretação do Direito pelo “fato” e não pela norma.

No caso em pauta, no entanto, essa discussão fica esvaziada, pois nos autos há elementos de **provas que demonstram que não se trata de falta de pagamento, mas de pagamento a menor, de modo que houve pagamento a ser submetido à homologação.**

Outra questão que deve ser pautada na análise do instituto da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é a crescente adoção dessa modalidade pelos entes tributantes que renunciam, por diversos motivos, ao exercício da exatonia, para delegá-la de forma indiscriminada aos contribuintes. O conceito desenvolvido pelo Código Tributário Nacional, nos idos anos de 1960, a modalidade de lançamento por homologação é muito



pertinente ao IPI, ao ICMS, assim como o lançamento por declaração pertence ao IRPJ. Para as novas contribuições sociais do art. 195 da Constituição Federal de 1988, a modalidade mais adequada aos padrões do CTN é a de ofício.

Contudo, as estruturas atuais do Estado não permitem tal providência o que impôs a modalidade por homologação. Em resumo, temos que: o Estado lança mão de uma modalidade de lançamento para se ver livre do custoso exercício da exatonia, mas, em contrapartida não assume os percalços do regime jurídico adotado. Ora, o problema do lançamento por homologação não está na modalidade criada pelo Código, mas nos tipos de tributos que foram a ela atrelados. Se perguntássemos ao padreiro qual a forma que deve ser usada na padaria, ele certamente responderá: "A forma dependerá da massa a ser cozida". E assim será também com os tributos e a modalidade de lançamento.

Tenho entendimento que é inaplicável a interpretação de que a guarda de documentos enseje a construção de norma decadencial e que o prazo decadencial para o Finsocial deve cumprir os termos instituídos para os tributos cujo lançamento é por homologação.

Inobstante, é importante ressaltar que a apreciação de inconstitucionalidade do prazo decadencial de 10 anos feita pelo Supremo Tribunal Federal e que ensejou a publicação da Súmula Vinculante nº 08, alcançou não só o cotejamento da Lei nº 8.212/91 (artigos 45 e 46) em face do artigo 146, III, b, da Constituição Federal de 1988, mas também, o Decreto-Lei nº 1.569/77 (art. 5º, parágrafo único) em face do art. 18, § 1º da Constituição Federal de 1967, com redação dada pela Emenda nº 01/69.

É certo que o art. 5º, parágrafo único do Decreto-Lei nº 1569/77, não trata do prazo decadencial do Fisocial, especificamente – assim como os artigos 3º e 9º do Decreto-Lei nº 2.049/83 também não tratam –, mas o Supremo Tribunal Federal conferiu a interpretação jurídica de ofensa à dispositivo constitucional por norma que venha a alterar a norma geral de direito tributário relativa ao prazo decadencial, cujo veículo introdutor não seja da classe "lei complementar".

Nesse diapasão se enquadra eventual interpretação que edifique norma decadencial com prazo de 10 anos a partir dos artigos 3º e 9º do Decreto-Lei nº 2.049/83.

O raciocínio que implemento aqui, não é tendente à apreciar a inconstitucionalidade do Decreto-Lei nº 2.049/83, isso porque seus dispositivos não tratam diretamente do prazo decadencial do FINSOCIAL (se tratasse seria objeto de apreciação pelo STF). O prazo decadencial é uma construção a partir dos artigos de cuja redação infere-se a possibilidade de lançamento arbitrado se o contribuinte não guardar os documentos⁷.2038

Se se trata de uma interpretação, e o Supremo Tribunal Federal expressamente afasta a possibilidade de uma norma que não seja da classe de Lei Complementar, essa interpretação não é possível advinda de um Decreto-Lei - de hierarquia inferior.

Assim, em que pese os argumentos do voto vencido, a interpretação perpetrada para os fatos geradores anteriores à égide da Constituição Federal de 1988, será inconstitucional por que não acausada pelo art. 18, § 1º da CF de 1967, com redação dada

⁷ Entendo que o lançamento arbitrado nos termos do Decreto-lei somente pode ser feito se o contribuinte não guardar os documentos. Assim, se houver a guarda dos documentos o lançamento não poderá ser arbitrado e deverá cumprir o prazo de 5 anos

pela Emenda nº 01/69, conforme se extrai do julgamento do RE 559.882 que deu ensejo à Súmula Vinculante nº 08 do STF:

EMENTA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

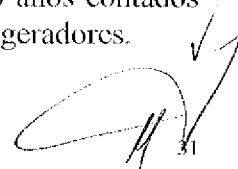
II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

Diante disso, voto para reconhecer que a decadência do direito de a Fazenda constituir os créditos tributários relativos ao FINSOCIAL opera-se após cinco anos contados do fato gerador, ainda mais que no caso houve pagamento nos respectivos fatos geradores.



Quanto à inclusão na base de cálculo do FINSOCIAL do saldo positivo da correção monetária de balanço e da equivalência patrimonial, entendo que não merecem prosperar. Isso porque a base de cálculo do FINSOCIAL não permite tal alargamento, mesmo que levados em conta os critérios pessoais da exação.

A redação original do Decreto-lei nº 1.940/1982, previa que

Art. 1º É instituída, na forma prevista neste Decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, e amparo ao pequeno agricultor.

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento), e incidirá sobre a receita bruta das empresas públicas e privadas que realizam venda de mercadorias, bem como das instituições financeiras e das sociedades seguradoras.

Ora, a redação era simples e não confere qualquer especificação acerca da amplitude do conceito de “receita bruta”, donde se conclui que esta deve ser aquela aceita pela prática comum, ou seja, o efetivo ingresso de recursos advindos da atividade empresarial.

Tal conceito, aliás, era o único conhecido à época dos fatos geradores, no qual se apartou a legislação societária (Lei nº 6.404/76):

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

1 - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos,

...”

Os enunciados prescritivos do Decreto-Lei nº 2.397/87, que deu nova redação ao do artigo 1º, § 1º, e alínea “b” do Decreto-Lei nº 1.940/82, verificamos o seguinte:

Art. 1º Fica instituída, na forma prevista neste decreto-lei, contribuição social, destinada a custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor. (Redação dada pela Lei nº 7.611, de 1987)

§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre: (Redação dada pelo Decreto Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Lei nº 7.787, de 1989) (Vide Lei nº 7.894, de 1989) (Vide Lei nº 8.147, de 1990)

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda; (Incluída pelo Decreto Lei nº 2.397, de 1987)

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas



operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação, variação monetária passiva dos recursos captados do público, despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes, (Incluída pelo Decreto Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Decreto Lei nº 2.413, de 1988)

É de notar-se que, para as instituições financeiras, a base de cálculo é composta pelas rendas e receitas operacionais. Desses valores, o sujeito passivo está autorizado a excluir custos inerentes à aquisição de tais rendas e receitas, conforme expressamente relacionado na norma acima:

- (i) encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior;
- (ii) despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado aos das rendas obtidas nessas operações;
- (iii) juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação;
- (iv) variação monetária passiva dos recursos captados do público;
- (v) despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e
- (vi) despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes.

É de notar-se que nem todos os valores descritos acima traduzem a intenção do legislador de apurar uma receita líquida pela dedutibilidade de despesas da base de cálculo.

Essa constatação implica dizer que não se pode confundir a exclusão de despesas ou a exclusão do custo da operação com a base de cálculo do Finsocial, de modo que a solução do presente caso não se encontra na classificação ou no tipo das deduções permitidas em lei, mas no conceito de receita e renda.

Aliás, no critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, a base de cálculo confirma o critério material.

Alfredo Augusto Becker⁸, explica:

O critério de investigação da natureza jurídica do tributo que se demonstrará ser único e verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo.

⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário, 4a. ed. São Paulo, Noeses, 2007, pp. 395/396.

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra de tributação que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos

O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.

Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo.

Em Geraldo Ataliba⁹, por sua vez ensina que a base de cálculo confirma o aspecto material da incidência:

“42.1 A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base impositiva. A base impositiva é insita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional (sublinada por Paulo de Barros Carvalho, ao demonstrar a inconstitucionalidade dos chamados tributos fixos – v. Curso ..., p. 207). Ela fornece critério para determinação do quantum tributário

43.1 Base impositiva é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debetur. “É padrão ... ou referência para medir um fato tributário” (Aires Barreto, ob. cit. p. 38).”

Assim, verifica-se que a base de cálculo deve delimitar no mundo dos fenômenos a dimensão que a hipótese de incidência elegeu, ou seja, o critério material definido para tributação deve ser representado quantitativamente pela base de cálculo. De modo que o critério material do fisco para as instituições financeiras é composto pelas rendas e receitas operacionais.

No que se referem à exclusão das perdas relativas à negociação de títulos de renda fixa, cabe ressaltar que a Recorrente cumpriu na íntegra a orientação da administração tributária. Isso porque o a Portaria MF nº 119/1982, expressamente, determinou a exclusão ao interpretar o art. 1º, § 1º, do Decreto-Lei 1.940/82:

“I – O recolhimento da Contribuição Social de 0,5% (meio por cento) prevista no § 1º, do artigo 1º do Decreto-lei 1.940, de 25 de maio de 1982, será efetuado como segue:

(...)

b) no caso das instituições financeiras, sobre a soma das ‘rendas ou receitas operacionais’ e rendas ou receitas não operacionais’, não considerados os encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos provenientes de órgão oficiais e do exterior e as perdas com a negociação de

⁹ AFALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6a ed. 9a tiragem, Malheiros, 2008, p. 108.

títulos de renda fixa no mercado aberto, até o limite dos lucros obtidos nessas operações.”

É verdade que tal norma interpretativa de exclusão foi posteriormente alçada à hierarquia legal por força do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

Art. 22. O § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, cujo caput foi alterado pelo art. 1º da Lei nº 7.611, de 8 de julho de 1987, passa a vigorar com a seguinte redação, mantidos os seus §§ 2º e 3º e acrescido dos §§ 4º e 5º:

“§ 1º A contribuição social de que trata este artigo será de 0,5% (meio por cento) e incidirá mensalmente sobre:

a) a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza, das empresas públicas ou privadas definidas como pessoa jurídica ou a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda;

b) as rendas e receitas operacionais das instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, permitidas as seguintes exclusões: encargos com obrigações por refinanciamentos e repasse de recursos de órgãos oficiais e do exterior; despesas de captação de títulos de renda fixa no mercado aberto, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações; juros e correção monetária passiva decorrentes de empréstimos efetuados ao Sistema Financeiro de Habitação, variação monetária passiva dos recursos captados do público, despesas com recursos, em moeda estrangeira, de debêntures e de arrendamento; e despesas com cessão de créditos com coobrigação, em valor limitado ao das rendas obtidas nessas operações, somente no caso das instituições cedentes;

Portanto, não se trata de aplicação de norma retroativa, mas apenas interpretação da norma de incidência, cuja administração tributária já havia expressamente se manifestado acerca da dedutibilidade e seu limite.

Esse tem sido o entendimento deste Conselho:

FINSOCIAL - EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - As despesas de captação dos títulos de emissão própria, até o limite das rendas auferidas com os títulos vinculados às operações compromissadas, poderão ser deduzidas da base de cálculo da contribuição. Aplicação do ADN nº 05/90. Recurso de ofício negado.

(Ac. 201-75768, de 23/01/2002, RO 114.603, Relator Sérgio Gomes Velloso)

FINSOCIAL - Instituições financeiras. A variação monetária passiva dos recursos captados do público (correção monetária) não integra a base de cálculo da contribuição. Recurso provido em parte.

(Ac. 201-65363, de 08/06/1989 – RV 078434 – Relator LINO DE AZEVEDO MESQUITA)

Diante disso, entendo que são dedutíveis da base de cálculo do FINSOCIAL as perdas relativas à negociação de títulos de renda fixa.

No que tange à conta de correção monetária, é fato que o enunciado normativo prevê que, no caso de instituições financeiras (materialidade e base de cálculo definidas pela qualificação do sujeito passivo – instituição financeira) há dois tipos de ingressos a serem considerados na formação da base de cálculo: as rendas e as receitas. Rendas e receitas que o enunciado qualifica (predicativo do sujeito) pela expressão “operacionais”. Entendo que o predicativo “operacionais” aplica-se tanto a rendas como receitas, pois no âmbito das instituições financeiras as “rendas” advindas de aplicações, no mais das vezes, compõem o plexo de suas atividades próprias definidas em seus atos societários.

No plano de contas das instituições financeiras geridas pelo Banco Central verifica-se que rendas operacionais podem não significar receitas efetivas, mas que devem ser consideradas como rendas para fim das demonstrações financeiras. Tomo, como exemplo, os conceitos dados pela Carta-Circular do BACEN nº 3.105/2003, que altera funções de títulos contábeis do COSIF:

Com base no item 4 da Circular 1.540, de 6 de outubro de 1989, ficam alteradas as funções dos seguintes títulos do Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional - Cosif, que passam a ser de:

I - OUTRAS RENDAS OPERACIONAIS, código 719.99.00-9, registrar as rendas operacionais que constituam receita efetiva da instituição, no período, para cuja escrituração não exista conta específica, bem como para a reclassificação dos saldos credores apresentados por contas de resultado de natureza devedora, decorrentes do registro da variação cambial incidente sobre operações passivas com cláusula de reajuste cambial, devendo a instituição manter controle analítico para identificar as rendas da espécie, segundo a sua natureza,

A nomenclatura contábil definida pelo Conselho Monetário Nacional para as instituições financeiras, certamente influenciou a definição da base de cálculo do Finsocial:

“Quanto à classificação e apresentação dos seus resultados, as instituições financeiras brasileiras devem seguir o Plano Contábil das Instituições Financeiras (Cosif), criado pelo Conselho Monetário Nacional (CMN). No Cosif, para fins de registros contábeis e elaboração das demonstrações contábeis, as receitas e as despesas se classificam em operacionais e não operacionais. As receitas, em sentido amplo, englobam as rendas, os ganhos e os lucros, enquanto as despesas correspondem às despesas propriamente ditas, as perdas e os prejuízos. Neste sentido, as instituições financeiras devem seguir os conceitos abaixo:

as rendas operacionais representam remunerações obtidas pela instituição em suas operações ativas e de prestação de serviços, ou seja, aquelas que se referem às atividades típicas, regulares e habituais.”¹⁰

¹⁰ SOARES, Mateus de Lima. Cálculo e avaliação crítica ao método padronizado dos riscos operacionais em instituições financeiras: Um estudo de caso do banco do Brasil S/A, Dissertação de Mestrado em Administração,

Portanto, há que considerar-se que as instituições podem ter rendas operacionais que não constituam receitas operacionais efetivas e que foram alcançadas pelo campo de incidência do Finsocial.

Esse entendimento também advém da interpretação sistêmica das alíneas “a”, “b” e “c” do § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1940/82, que define: a) para as pessoas jurídicas (empresas) em geral “a receita bruta”; b) para as instituições financeiras “as rendas e receitas operacionais”; c, c) para as seguradoras “as receitas operacionais e patrimoniais”.

Noto que para a alínea “c” as receitas foram divididas em operacionais e patrimoniais, quanto para a alínea “b” rendas e receitas foram qualificadas como operacionais. Se assim não fosse, a redação deveria contemplar a significação genérica das “rendas” alterando a posição dos termos, ou seja, receitas operacionais e outras rendas, a exemplo do que foi eleito às sociedades seguradoras.

Por conta disso, a amplitude da base de cálculo do FINSOCIAL independe do rol de custos e despesas cuja exclusão foi autorizada pela lei, mas sim da qualidade de ingresso de receita (nova).

A partir dessas definições é que passo a analisar a composição da base de cálculo pretendida pelo ato administrativo de lançamento, sob apreciação.

Entendeu a fiscalização que o saldo positivo da correção monetária de balanço e a equivalência patrimonial deveriam ter sido levadas em consideração para apuração da base de cálculo do FINSOCIAL, uma vez que constituem, registros de receitas na contabilidade da instituição financeira.

A tese do Fisco baseia-se no fato de que o rol das receitas classificáveis como “não-operacionais” é restrito e, por conta disso, as demais receitas devem ser consideradas operacionais. Trata-se de uma interpretação às avessas que parte de uma definição negativa para obter o conceito de receita operacional. Em verdade o Direito e a lógica não permitem essa ginástica para definir a base impositiva da tributação.

Data máxima vênia, a Ciência Contábil não é suporte fático de incidência norma jurídica. Nesse sentido cito trabalho de Paulo de Barros Carvalho¹¹

“No âmbito destas investigações, chegaremos à conclusão de que os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis, etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o critério jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico, e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói

pela Faculdade de Boa Viagem - Recife -PE, 2007, in <http://www.fbv.br/dissertacoes/MATEUS.pdf>, acesso em 20/08/2009.

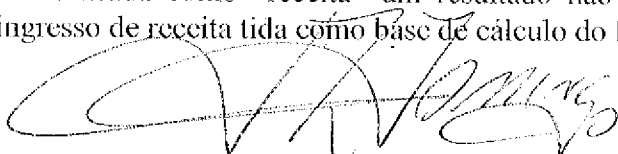
¹¹ O ABSURDO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO “FATO GERADOR” Direito e sua autonomia – O paradoxo da interdisciplinariedade

sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação. O paradoxo inevitável, e que causa perplexidade no trabalho hermenêutico, justifica a circunstância do disciplinar levar ao interdisciplinar e este último fazer retornar ao primeiro. Sem disciplinas, portanto, não teremos as interdisciplinas, mas o próprio saber disciplinar, em função do princípio da intertextualidade, avança na direção dos outros setores do conhecimento, buscando a indispensável complementariedade. Tanto o jurídico quanto o econômico fazem parte do domínio social e, por ter este referente comum, justifica-se que entre um e outro haja aspectos ou áreas que se entrecruzem, podendo ensejar uma tradução aproximada e, em parâmetros mais amplos, uma densa e profícua conversação

Desta forma, o conceito contábil de receita não implica automática e infalível conclusão de que deva integrar a base de cálculo dos tributos, uma vez que o conceito de “receita operacional” para o direito advém do resultado das atividades fim da empresa e não o mero registro contábil, pois esse não traz ingresso de receita, mas ajuste monetário dos registros.

As receitas operacionais têm conteúdo semântico próprio dado pelo direito e congrega os resultados obtidos da atividade fim da pessoa jurídica na forma de objeto social.

Nesse diapasão o fato contábil de a Recorrente ter registrado numa conta contábil classificada como “receita” um resultado não operacional não significa dizer que houve o ingresso de receita tida como base de cálculo do FINSOCIAL. ✓



Luiz Roberto Domingo

