

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 13826.000006/95-50
Recurso nº. : 13.911
Matéria: : CONTRIB. SOCIAL: EXERC. 1.990
Recorrente : COOPERATIVA AGROP. DE PEDRINHAS PAULISTA LTDA
Recorrida : DRJ EM RIBEIRÃO PRETO (SP)
Sessão de : 15 DE JULHO DE 1998
Acórdão nº. : 108-05.243

Recurso da Fazenda Nacional RP/108-0.158

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA : A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por ser tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas (CSSL) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Decadência reconhecida para o período-base de 1.989, já que o lançamento da CSSL só foi cientificado à autuada em 14.02.95.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE PEDRINHAS PAULISTA LTDA.:

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Relator, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Alberto Cava Maceira e Manoel Antonio Gadelha Dias.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



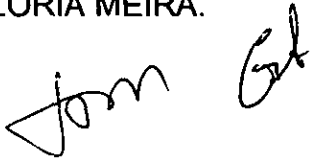
JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR

Processo nº. : 13826.000006/95-50
Acórdão nº. : 108-05.243

JOSÉ ANTONIO MINATEL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 AGO 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, NELSON LÓSSO FILHO, TÂNIA KOETZ MOREIRA, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO (Suplente Convocada) e MARCIA MARIA LORIA MEIRA.

Handwritten signature of José Antonio Minatel, consisting of stylized initials 'JAM' followed by a surname 'Minatel'.

Processo nº. : 13826.000006/95-50
Acórdão nº. : 108-05.243

Recurso nº. : 13.911
Recorrente : COOPERATIVA AGROPECUÁRIA DE PEDRINHAS PAULISTA
LTDA

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado contra a Recorrente, para exigência de Contribuição Social Sobre o Lucro (CSSL), que entendeu o Fisco ser devida sobre o resultado das aplicações financeiras obtido no ano de 1.989, por não caracterizar ato cooperativo. Para apuração da base tributável, deduziu a fiscalização o valor que havia sido lançado através de outro processo, remanescendo como base de cálculo da contribuição social o valor de Ncz\$ 10.339.138,11, conforme consta do auto de infração acostado às fls. 01/06.

O lançamento da Contribuição Social foi impugnado pela petição de fls. 119/124, onde sustentou a autuada tratar-se de lançamento complementar de autuação já efetivada através do processo 10835.001147/91-31, já julgado pela 6a. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que reconheceu não ser devida a Contribuição Social sobre os resultados com associados da cooperativa (Acórdão 106-05.229). Alegou que o resultado das aplicações financeiras não é estranho aos atos cooperativos, pelo que não está sujeito à incidência de qualquer tributo, conforme jurisprudência que transcreveu. Contestou, ainda, a forma adotada pelo Fisco de tributar as receitas financeiras, deixando de considerar as despesas financeiras do mesmo período, cujo resultado aponta a existência de prejuízo nessas operações.

Sobreveio a decisão de primeiro grau que manteve integralmente o auto de infração da Contribuição Social, pelos fundamentos que estão sintetizados na sua ementa do seguinte teor (fl. 199):



Processo nº. : 13826.000006/95-50
Acórdão nº. : 108-05.243

“COOPERATIVAS - A Contribuição Social sobre o Lucro, criada pela Lei 7.689/88, deve ser calculada, pelas sociedades cooperativas, sobre o resultado obtido na totalidade de suas operações”.

Cientificada da decisão em 14.05.97 (AR de fl. 208), interpôs recurso voluntário que foi recebido em 09.06.97, em cujo arrazoadado volta a se insurgir contra a exigência, ao argumento de que as receitas financeiras decorrem da aplicação de sobras de caixa, representando ato de boa gerência para manutenção do poder aquisitivo dos recursos e não especulação no mercado financeiro. Por entender que a incidência da Contribuição Social do ano de 1.989 já foi decidida no processo administrativo já julgado pela 6a. Câmara do Conselho de Contribuintes, e que tais receitas se enquadram no conceito de ato cooperativo, reiterou o pedido de cancelamento do lançamento.

Contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional em Presidente Prudente (SP), propugnando pela manutenção da decisão recorrida, em todos os seus termos.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO MINATEL - Relator

Recurso tempestivo e dotado dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Embora tenha silenciado a Recorrente, na linha do entendimento que venho, reiteradamente, fundamentando meus votos perante esta E. Câmara, vejo que está consumada a decadência do direito da Fazenda em relação ao ano de 1.989, quando da lavratura do auto de infração em 14.02.95, pelo transcurso do prazo de 5 (cinco anos) previsto no § 4º do art. 150, do CTN. Neste sentido, veja-se o Acórdãos nº. 108-04.010, de 26 de fevereiro de 1.997, e o Acórdão nº 108-04.393, de 09 de julho de 1.997, este último publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 26, pág. 151/155.

De pronto, registro que o exame do instituto da decadência deve ser aferido em relação à cada incidência tributária, não podendo espriar seus efeitos a todos os lançamentos decorrentes.

Reconheço que não é pacífico, até hoje, o entendimento acerca do instituto da decadência, no âmbito do Direito Tributário, titubeando, a doutrina e a jurisprudência, no agasalhamento de diferentes teses, para declarar o exato tempo reservado ao sujeito ativo, para que possa exercer a atividade administrativa de constituição do crédito tributário.

O problema se alarga, na medida em que se intenta classificar os diferentes tipos de lançamento contemplados pelo Código Tributário Nacional (CTN), atribuindo-se, a cada um deles, efeitos distintos. A divergência se agrava na tentativa



de conciliação das regras estampadas no art. 173, com aquelas previstas no artigo 150 do mesmo Código, especialmente o estatuído no seu parágrafo 4º.

Impende conhecermos a estrutura do nosso sistema tributário e o contexto em que foi produzida a Lei 5.172/66 (CTN), que faz as vezes da lei complementar prevista no art. 146 da atual Constituição. Historicamente, quase a totalidade dos impostos requeriam procedimentos prévios da administração pública (lançamento), para que pudessem ser cobrados, exigindo-se, então, dos sujeitos passivos a apresentação dos elementos indispensáveis para a realização daquela atividade. A **regra** era o crédito tributário ser lançado, com base nas informações contidas na declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Confirma esse entendimento o comando inserto no artigo 147 do CTN, que inaugura a seção intitulada "Modalidades de Lançamento", estando ali previsto, **como regra**, o que a doutrina convencionou chamar de "lançamento por declaração". Ato contínuo, ao lado da regra geral, previu o legislador um outro instrumento à disposição da administração tributária (art. 149), antevendo a possibilidade de a declaração não ser prestada (inciso II), de negar-se o sujeito passivo a prestar os esclarecimentos (inciso III), da declaração conter erros, falsidades ou omissões (inciso IV), e outras situações ali arroladas que pudessem inviabilizar o lançamento via declaração, hipóteses em que agiria o sujeito ativo, de forma direta, ou de ofício para formalizar a constituição do seu crédito tributário, daí o consenso doutrinário no chamado lançamento direto, ou de ofício.

Não obstante estar fixada a regra para formalização dos créditos tributários, ante a vislumbrada incapacidade de se lançar, previamente, a tempo e hora, todos os tributos, deixou em aberto o CTN a possibilidade de a legislação, de qualquer tributo, atribuir "... *ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*" (art. 150), deslocando a atividade de conhecimento dos fatos para um momento posterior ao do fixado para cumprimento da obrigação, agora já nascida por disposição da lei. Por se tratar de verificação a



posteriori, convencionou-se chamar essa atividade de homologação, encontrando a doutrina ali mais uma modalidade de lançamento - lançamento por homologação.

Claro está que essa última norma se constituía em **exceção**, mas que, por praticidade, comodismo da administração, complexidade da economia, ou agilidade na arrecadação, o que era **exceção** virou **regra**, e de há bom tempo, quase todos os tributos passaram a ser exigidos nessa sistemática, ou seja, as suas leis reguladoras exigem o *“... pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”*.

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

Essa digressão é fundamental para deslinde da questão que se apresenta, uma vez que o CTN fixou períodos de tempo diferenciados para essa atividade da administração tributária. Se a **regra** era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do código, que o prazo quinquenal teria início a partir *“do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento. Essa a **regra da decadência**.



Processo nº. : 13826.000006/95-50
Acórdão nº. : 108-05.243

De outra parte, sendo **exceção** o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, **regra excepcional** de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos 5 anos já não mais dependem de uma carência inicial para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o tributo, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada.

É o que está expresso no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, verbis:

“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.”

Não tenho dúvidas de que, desde o advento do Decreto-lei 1.967/82, se encaixa nesta regra a atual sistemática de arrecadação do imposto de renda das empresas, onde a legislação atribui às pessoas jurídicas o dever de antecipar o pagamento do imposto, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, elas não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, de qualquer obrigação tributária; esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo, inclusive, o dever de cálculo e apuração, daí a denominação de “auto-lançamento.” A Contribuição Social incidente sobre o Lucro, criada pela Lei 7.689/88, tem idêntica configuração do IRPJ, uma vez que a sua regra de incidência exige procedimentos de apuração e pagamento, sem qualquer exame prévio da autoridade administrativa.



Processo nº. : 13826.000006/95-50
Acórdão nº. : 108-05.243

Para aqueles que enxergam o contrário, ou seja, modalidade de lançamento por declaração, no imposto de renda das pessoas jurídicas e contribuição social sobre o lucro, acabam de perder um grande ponto de sustentação para essa tese. Cedendo às evidências, o formulário da declaração de rendimentos das pessoas jurídicas não mais contempla a chamada "notificação de lançamento", junto ao seu recibo de entrega. Veja-se, a propósito, o modelo aprovado pela IN-SRF 107/94, cujo campo 29, do formulário I, contém a seguinte expressão: *"A presente declaração constitui confissão de dívida, nos termos do art. 5º do Decreto-lei nº 2.124/84, correspondendo à expressão da verdade"*. E o formulário reservado para comprovante de entrega e aposição do carimbo de recepção, onde antes constava a expressão **"notificação"**, hoje é intitulado, simplesmente, de **"Recibo de Entrega de Declaração de Rendimentos"**.

Registro que a referência ao formulário é apenas reforço de argumentação, porque tenho presente que não é este conjunto de papéis que pode dar natureza, ou desnaturar qualquer instituto jurídico. É a lei que cria o tributo que deve qualificar a sistemática do seu lançamento, e não o padrão dos seus formulários adotados.

Refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação de pagamento e, por consequência, como o lançamento efetuado pelo Fisco decorre da insuficiência de recolhimentos, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

Nada mais falacioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no *caput* do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que *"o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa"*.



9 

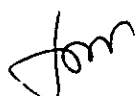
O que é passível de ser ou não homologada é a **atividade exercida pelo sujeito passivo**, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, *a contrário sensu*, não homologado o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao *“conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado”*, na linguagem do próprio CTN.

Não é outro o entendimento do respeitado AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, que assim se manifesta:

“A homologação, como ato de declaração de ciência ou de verdade, exige que a autoridade fiscal examine todos os fatos praticados pelo contribuinte relevantes para a determinação do imposto ...” (grifo do original - in “PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - A FUNÇÃO FISCAL”)

Quero lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal. Para não alongar, cito a hipótese em que o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base. Há nítida homologação daquele resultado, a despeito de inexistir pagamento, porque indevido. O mesmo ocorre, na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito



Processo nº. : 13826.000006/95-50
Acórdão nº. : 108-05.243

passivo. Ao admitir a compensação daquele saldo em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento. Os exemplos são muitos, e os trazidos à colação têm o único objetivo de desmitificar a singela tese de que só há homologação de pagamento.

Tranqüiliza-me ler no festejado mestre, PAULO DE BARROS CARVALHO, conclusão que, pela sua clareza, peço vênica para transcrevê-la:

“De acordo com as espécies mencionadas, temos, no direito brasileiro, modelos de impostos que se situam nas três classes. O lançamento do IPTU é do tipo de lançamento de ofício; o do ITR é por declaração, como, aliás, sucedia com o IR (pessoa física). O IPI, O ICMS, o IR (atualmente, nos três regimes - jurídica, física e fonte) são tributos cujo lançamento é feito por homologação.” (in CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Saraiva - 1993 - pag. 280/281- grifei).

Parece-me precipitado assegurar, genericamente, ser o lançamento do IPTU desse ou daquele tipo, uma vez que cada Município tem autonomia para definir o seu tributo e a modalidade do lançamento que pretende adotar. Em que pese esse equívoco, não titubearia em acrescentar à essa relação, pelos fundamentos já expostos, o IPVA do Estado de São Paulo, o Imposto de Importação, o ISS da maioria dos Municípios, a Contribuição Social sobre o Lucro, o Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL), a contribuição do PIS-Faturamento, o ex-FINSOCIAL e a sua sucessora, a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS), o que serve para confirmar que hoje, quase a totalidade dos tributos foram incluídos na sistemática da homologação, pela praticidade e interesse das autoridades na antecipação do pagamento.

Não é o fato da existência de uma obrigação acessória, de prestar declaração, que dá natureza ao lançamento. No ICMS e no IPI essa declaração



Processo nº. : 13826.000006/95-50
Acórdão nº. : 108-05.243

também existe, e há consenso que esses dois impostos se engajam na sistemática da homologação.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado, por inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.

No caso concreto, vejo que não zelou a União para exercitar, a tempo, a atividade não homologatória das operações praticadas pela recorrente, no período-base de 1.989. Sabendo que o marco temporal do fato gerador da Contribuição Social Sobre o Lucro das empresas se consumara no dia 31.12.89, dispunha ela dos 5 anos subsequentes, ou seja, até 31.12.94 para atestar a regularidade dos procedimentos adotados pela fiscalizada. Todavia, o auto de infração só foi cientificado à autuada em 14.02.95, quando já se esgotara o prazo hábil para investigação da regularidade dos atos praticados pela autuada no ano de 1.989, já que não tipificada a conduta como fraudulenta, porque não agravada a penalidade.

De todo o exposto, VOTO no sentido de declarar insubsistente o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro, em virtude de ter sido formalizado após o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no § 4º, do art. 150, do CTN.

Sala das Sessões - DF, em 15 de julho de 1998


JOSÉ ANTONIO MINATEL-RELATOR

