



MINISTÉRIO DA FAZENDA

DHSD

Sessão de 24 de abril de 19 81.

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.155

Recurso nº : RD/103-0.015

Recorrente : HOSPITAL SANTA MÔNICA LTDA.

Recorrido : TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
INTERESSADA: FAZENDA NACIONAL

PEDIDO DE REEXAME - PRAZO - O prazo para interposição de pedido de reexame de despacho que nega seguimento a recurso de divergência, é contado a partir da data da publicação do mesmo, não produzindo efeito a simples publicação de notícia desse despacho

RECURSO DE DIVERGÊNCIA - Admissibilidade - Não pode ser negado seguimento a recurso de divergência sob o fundamento de que as decisões apontadas como divergentes são muito antigas.

DESPEAS OPERACIONAIS - Remuneração de Administradores - A dedutibilidade de despesas de remuneração de administradores está sujeita à comprovação de que os mesmos efetivamente prestaram serviços à empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por HOSPITAL SANTA MÔNICA LTDA:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos: a) rejeitar a preliminar de intempestividade. Vencido o Conselheiro Jacinto de Medeiros Calmon (Relator); b) rejeitar a preliminar de não conhecimento quanto à não positividade da divergência. Vencidos os Conselheiros Jacinto de Medeiros Calmon e Urgel Pereira Lopes; c) no mérito, negar provimento ao Recurso Especial (de divergência). Vencidos os Conselheiros Fernando Cícero Velloso e Wagner Gonçalves. Designado Relator para o acórdão o Conselheiro Pedro Martins Fernandes. *SM*

V.V.


Sala das Sessões, em 24 de abril de 1981.

  
AMADOR GUTIERRELO FERNÁNDEZ

PRESIDENTE

  
PEDRO MARTINS FERNANDES

RELATOR DESIGNADO

  
ADHEMILSON BASTOS DE CARVALHO

PROCURADOR DA FA-  
ZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Luiz Miranda e Sebastião Rodrigues Cabral.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO N.º 0882/005.140/78

RECURSO N.º: RD/103-0.015

ACÓRDÃO N.º: CSRF/01-0.155

RECORRENTE: HOSPITAL SANTA MÔNICA LTDA.

R E L A T Ó R I O

Hospital Santa Mônica S.A. recorre para esta Câmara Superior de parte da decisão proferida pela 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, consubstanciada no Acórdão nº 103-2.653, em que aquele colegiado, por maioria de votos, manteve a tributação, nos exercícios financeiros de 1975, 1976 e 1979, de importâncias pagas a diretores da empresa sem a correspondente prova de contra-prestação de serviços.

O recurso de divergência fundamentou-se nos Acórdãos 1.4-0.573, de 11.06.1975, e 62.555, de 29.07.1970, respectivamente da 4a. Câmara Provisória e da 1a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes.

Apreciando o referido recurso, o Sr. Presidente da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes proferiu a seguinte decisão:

"O primeiro dos Acórdãos arrolados pelo recorrente como divergentes, o de nº 1.4-0573, foi prolatado pela extinta Quarta Câmara Provisória deste Conselho.

A propósito da não acolhida de Acórdão das extintas Câmaras Provisórias para fundamentar o dissídio, já se manifestou o Sr. Presidente

Acórdão nº CSRF/01-0.155

Primeiro Conselho de Contribuintes, em decisão exarada no Processo nº 0830-027/78, publicada no D.O.U. de 06.02.80, cujos fundamentos e conclusões acolho sem reservas.

Quanto ao segundo dos Acórdãos, o de nº 62.555, prolatado pela Egrégia Primeira Câmara deste Conselho em sessão de 29.07.70, cumpre esclarecer que ali se examinou a dedutibilidade da remuneração de diretores, cujo montante foi glosado, em revisão de declaração de rendimentos, sob o argumento de que os diretores residiam em local diverso daquele onde funcionava a sociedade. Daí o lançamento suplementar, afinal derrubado pelo Colegiado, sob o fundamento de que a conveniência de moradia dos diretores não afetava a dedutibilidade "... já que escudada (a glosa) em simples suposições de conveniência comercial".

Na ocasião, também foi salientado, a meu ver corretamente, que a então vigente lei das Sociedades por Ações exigia a residência dos diretores no país, mas não necessariamente no local de funcionamento da empresa.

Ora, no Acórdão recorrido examinou-se matéria diversa, qual seja a da efetiva prestação de serviços de gerência, por uma plethora de diretores que, não obstante tratar-se de lançamento de ofício, resultante de ação direta no domicílio da empresa, esta não logrou comprovar que se tratava de diretores de fato e de direito, e não apenas, de direito.

Portanto, no processo que deu origem ao Acórdão paradigma, punha-se em dúvida a efetividade dos serviços, por ausência física dos diretores da sede da empresa, ao passo que, no que deu causa ao Acórdão recorrido, discutia

Acórdão nº CSRF/01-0.155

se a efetividade dessa prestação, uma vez que, pelos elementos colhidos, in loco, pela fiscalização, esta concluiu no sentido de que se tratava de diretores, na sua maioria, pura e simplesmente designados por Assembléia Geral mas semefetivo exercício.

Aliás, quem inicialmente suscitou esse fato, nos autos, foi o patrono de vários acionistas, em representação à S.R.F., que se sentiam prejudicados pelo valor excessivo contabilizado a título de honorários da Diretoria, quando, segundo a denúncia, apenas um dos diretores prestava serviços à sociedade.

De modo que, ante o exposto, não há como comparar as situações fáticas examinadas no Acórdão recorrido e no indicado como divergente. Igualmente, não ocorreu entendimento diferente sobre a mesma regra de direito, nem se aplicaram teses jurídicas divergentes a espécies semelhantes.

Consequentemente, a admissibilidade do dissídio, conforme diria o ínclito Ministro Ozimbo Nonato, cujos ensinamentos nos são tão gratos como parecem ser ao ilustre patrono da recorrente, constituir-se-ia em raciocínio de conspícua absurdez.

Deixo, pois, de admitir o recurso."

Tendo sido publicada no D.O. de 27.03.1980 a notícia da decisão, sem a respectiva fundamentação, em 02 de maio de 1980, a recorrente requereu ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 12 de maio de 1980, o reexame de sua admissibilidade, com fundamento no § 4º do art. 5º do Regimento Interno desta Câmara Superior, sustentando a tempestividade do recurso e o cumprimento dos demais pressupostos para sua admissibilidade.

A fls. 288 e 289 pronunciou-se a Procuradoria do Contencioso Administrativo defendendo a decisão recorrida, e arguindo


Acórdão nº CSRF/01-0.155

a intempestividade do pedido de reexame de tal decisão, bem como a imprestabilidade dos acórdãos indicados como divergentes, quer por se originar um deles de órgão extinto, quer por inexistir "a pretensa interpretação conflitante da mesma lei tributária, entre as decisões em causa, posto que o ponto nodal da questão reside em elementos fáticos, passíveis de prova, para sua exata apreciação", argumentando, ainda, que, "in casu em nenhum momento conseguiu a interessada produzir prova da efetiva prestação de serviços pelos diretores simplesmente eleitos pela Assembléia Geral" e que "no aresto trazido como paradigma discutia-se matéria fática diversa, ou seja, a residência dos diretores no mesmo local da sede da empresa".

A fls. 209, o Sr. Presidente desta Câmara Superior proferiu decisão conhecendo do agravo por não ter sido cumprido o dispositivo regimental que determina a ciência do teor da decisão, formalidade essencial à validade e eficácia de tal ato, como também por entender, no mérito, que "a divergência está caracterizada, pois tanto no Acórdão 62.555, como no recorrido (nº 103-02.653) se questionou a dedutibilidade de honorários pagos a diretores cuja efetiva prestação de serviços não ficou comprovada no curso da fiscalização", tanto mais que "no acórdão paradigma foi afirmado não estar o sujeito passivo sujeito à comprovação da prestação de serviços para deduzir a remuneração paga à diretoria".

De fls. 204 a 239 foi emitido pelo ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto a esta Câmara, a guisa de contra-razões, extenso e erudito parecer, lido em plenário, em que, requerendo, de início, o reexame, da admissibilidade do recurso, argui as seguintes preliminares: a) intempestividade do recurso; b) não preenchimento dos pressupostos para a sua admissibilidade, tendo em vista que os acórdãos ditos divergentes são antigos, além de se referirem a legislação revogada.

Quanto ao mérito, as contra-razões asseveram em suma:

a) que os acórdãos trazidos à colação como paradigmas são imprestáveis, porquanto as situações fáticas não se aliam, tampouco se espelha a colisão entre o acórdão recorrido e os ditos mol-des em confronto (itens 26 e segs.); 

Acórdãos nº CSRF/01-0.155

b) que os argumentos expendidos pela recorrente não resistem, sequer, a uma análise superficial, e cedem à verdadeira e exegese da lei, escoimada a peça jurídica da errônea interpretação gramatical e isolada (itens 45 e segs.);

c) que a recorrente deseja a inversão do ônus da prova, contravindo os princípios insertos na legislação fiscal (itens 55 e segs.);

d) que, segundo a melhor doutrina e pacífica e torrencial jurisprudência dos Pretórios Administrativos, a remuneração de diretores é indedutível quando não comprovado que corresponde a serviços de gestão efetivamente prestados à sociedade, seja em vista da atual Lei das Sociedades Anônimas, seja em atenção ao Direito anterior.

É o relatório.

V O T O

Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator-designado.

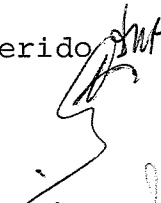
DA PRELIMINAR DE PEREMPÇÃO

A preliminar de perempção do pedido de reexame do despacho da Presidência da Egrégia Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes não tem condições de prosperar.

Com efeito, reza o § 4º do artigo 5º do Regimento Interno desta Câmara Superior, baixado com a Portaria nº 434, de 03.05.79, que:

"§ 4º. Do despacho que negar seguimento ao recurso, poderá ser requerido reexame de sua admissibilidade ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco (5) dias, contado da publicação do despacho no Diário Oficial da União, o qual terá caráter definitivo. (os destaques são da transcrição)

Como pode-se ver, o termo "a quo" para ser requerido



Acórdão nº CSRF/01-0.155

tal reexame é a data da publicação do despacho que negar seguimento ao recurso especial.

Entretanto, tal despacho não chegou a ser sequer publicado, como, aliás, deixou bem claro a Presidência desta Câmara Superior no despacho em que deferiu o reexame requerido.

De fato, a publicação feita no Diário Oficial da União de 27.03.80, foi a do aviso da Secretaria da Colenda Câmara recorrida, no qual a respectiva chefia fez saber que a Presidência daquele colegiado não havia admitido o recurso de divergência interposto pela recorrente.

Ora, há muita diferença entre a publicação de um aviso no qual se faz saber que o recurso não foi admitido, e a do despacho através do qual foi negado seguimento a essa petição.

Isto porque o primeiro traz a lume apenas a conclusão da autoridade prolatora, enquanto que o segundo desvenda os fundamentos daquela, condição necessária para que o destinatário de tal decisão possa exercitar, em toda a sua magnitude, o seu direito de defesa.

Mesmo porque, a publicação da notícia do referido despacho denegatório, repita-se, não poderia produzir qualquer efeito em relação ao seu destinatário, em razão de vício essencial, qual seja a falta dos respectivos fundamentos, motivo porque tal publicação está eivada de nulidade.

Desta maneira, aludida publicação não produziu efeito com relação ao prazo de pedido de reexame justamente porque ela não transmitiu ao contribuinte todas as informações necessárias para que o mesmo pudesse exercitar, sem restrições de qualquer tipo, o seu direito de defesa.

É de ver-se que, com o reduzido prazo regimental fixado para o pedido de reexame, pretendeu tal norma, ao referir-se expressamente à publicação do despacho, que fossem transmitidos, com essa publicação, os fundamentos que alicerçaram a negativa de seguimento do recurso, de modo a possibilitar, de imediato, que o recorrente pudesse fazer sua defesa, sem qualquer limitação e independentemente do cumprimento de qualquer condição que viesse to

Acórdão nº CSRF/01-0.155

lher o seu direito de defesa, que se expressa também na disponibilidade total do prazo estabelecido para esse fim.

É irrelevante o fato de a recorrente não ter peticionado, dentro do prazo de cinco dias da publicação do precitado aviso, para suscitar a preliminar de preterição do seu direito de defesa, sob a alegação de que o referido despacho não fora publicado na íntegra.

Isto porque, aludida publicação somente poderia ser tida como não efetuada, e o suprimento dessa irregularidade, porque devido a erro que não pode ser atribuído ao sujeito passivo, caberia não à iniciativa deste, da qual independe totalmente, mas sim, de ofício, à autoridade prolatora daquele despacho.


O prazo para o pedido de reexame somente começou a fluir a partir do suprimento dessa irregularidade, o que somente ocorreu com a ciência do inteiro teor do prefalado despacho, fato que se deu apenas em 07.05.80, razão porque deve ser considerado tempestivo o requerimento, protocolizado em 12 de mesmo mês e ano, no qual a recorrente pede o reexame do mencionado despacho.

Ante o exposto, é de ser rejeitada a preliminar de preempção do pedido de reexame do despacho da Presidência da Colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

DA PRELIMINAR DE FALTA DE COMPROVAÇÃO  
DE DIVERGÊNCIA

A preliminar de que o recurso especial não preencheu o pressuposto para a sua admissibilidade, de comprovação da divergência com a decisão indicada como divergente, também não tem condições de subsistir.

Com efeito, os dispositivos pertinentes à matéria, o artigo 4º e seu inciso II, e o §1º do artigo 5º do Regimento Interno desta Câmara Superior, baixado com a Portaria nº 434, de 03.05.79, reza que:

"Art. 4º. Competirá à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar o recurso especial interposto contra: 

P

Acórdão nº 104-CSRF/01-0.155

II - decisão que der à lei Tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.


Art. 5º. (omissis)

§ 1º. Na hipótese de que trata o item II do art. 4º, a petição deverá indicar a decisão divergente, que será comprovada mediante apresentação de cópia autêntica de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, e exporá os fundamentos do pedido."

A recorrente indicou, como divergentes do "decisum" recorrido, os Acórdãos nºs. 1.4-0.573, de 11.06.75, da extinta Quarta Câmara Provisória do Primeiro Conselho de Contribuintes, e nº 62.555, de 29.07.70, da Primeira Câmara do mesmo Conselho, tendo juntado cópias do inteiro teor das decisões indicadas como divergentes.

Com relação ao Acórdão nº 1.4-0.573, de 11.06.75, da extinta Quarta Câmara Provisória do Primeiro Conselho de Contribuintes, não pode prevalecer a alegação de que, por tratar-se de decisão de Câmara Transitória, não se prestaria à comprovação de divergência, e referentemente ao Acórdão nº 62.555, de 29.07.70, da Primeira Câmara do mesmo Conselho, não tem condições de prosperar a alegação de que não se prestaria o mesmo fim em razão de sua longevidade, tendo em vista que aquele e este argumentos não encontram guarida na norma regimental, que não estabeleceu qualquer distinção relativas à transitoriedade da Câmara ou à longevidade do Acórdão, nem na melhor exegese, pela qual veda-se ao intérprete distinguir onde a norma não o faz. A propósito da prestabilidade dos Acórdãos das extintas Câmaras Transitórias para comprovação de divergência, cite-se a decisão desta Câmara Superior, consubstanciada na Resolução nº CSRF/01-0.006, de 23.05.80, na qual, por maioria de votos, decidiu-se nesse sentido.

Resta, portanto, examinar se existe divergência entre os citados Acórdãos e a decisão recorrida.




Acórdão nº CSRF/01-0.155

Inicialmente cabe ressaltar que aqueles e esta versaram sobre matéria fática idêntica, ou seja, a glosa de despesas de remuneração de diretores pela falta de comprovação da efetiva prestação de serviços por estes às respectivas empresas. Tal situação de fato é bastante clara entre o Acórdão recorrido e a apontada decisão da extinta Quarta Câmara Transitória, nos quais as referências a esse fato são específicas. Com referência ao Acórdão da Primeira Câmara, é bem verdade que tratou de hipótese em que os diretores residiam em localidade diversa daquela onde estava sediada a empresa, e que esta encontrava-se com suas atividades paralizadas, mas é fácil entender-se que essa situação apenas serviu de suporte à presunção de que citados diretores não prestavam serviços à empresa, pela simples razão de que tais serviços eram completamente desnecessários. Entretanto, essa circunstância não influi a ponto de modificar a matéria fática subjacente que era a vinculação da dedutibilidade de tais despesas à efetiva prestação de serviços pelos diretores, e, nessa parte, a situação de fato é idêntica à da decisão recorrida.

Desta forma, enquanto que a decisão recorrida entendeu ser indedutível tal despesa, os Acórdãos apontados como divergentes manifestaram entendimento de que a mesma despesa era dedutível.

Portanto, o Acórdão recorrido interpretou a norma de regência no sentido de que esta condiciona a dedutibilidade dessa despesa à comprovação da efetividade da prestação de serviços pelos diretores, enquanto que as decisões apontadas como divergentes acolheram a interpretação de que aludida norma não condiciona a dedutibilidade da mencionada despesa à comprovação citada.

Logo, fica evidente que a Egrêgia Câmara recorrida deu à lei tributária interpretação diferente da que lhe tinham dado as Colendas Quarta Câmara Transitória e Primeira Câmara, ambas do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Finalmente, não há falar em modificação da jurisprudência a respeito da matéria na citada Primeira Câmara, uma vez que somente foi apontado um Acórdão posterior ao apontado como divergente, em que a decisão foi em sentido contrário a este, e um Acórdão apenas não forma a jurisprudência. 

Acórdão nº CSRF/01-0.155

Face ao exposto, é de rejeitar-se a preliminar de falta de comprovação da divergência entre o Acórdão recorrido e as decisões indicadas como divergentes.

M É R I T O

No mérito, subscrevo, sem quaisquer ressalvas, o voto do ilustre Conselheiro Relator.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de:

- I - rejeitar a preliminar de intempestividade do pedido de reexame do despacho denegatório da admissibilidade do recurso especial;
- II - rejeitar a preliminar de falta de comprovação da divergência entre a decisão recorrida e os Acórdãos indicados como divergentes; e
- III - no mérito, negar provimento ao recurso especial de fls. 253/265. *JMC*

Brasília-DF., 24 de abril de 1981


  
PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR-DESIGNADO.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO JACINTO DE MEDEIROS CALMON.

Arguem os pareceres da Procuradoria da Fazenda Nacional, em primeiro lugar, a intempestividade do pedido de reexame do despacho do Presidente da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que negou seguimento ao recurso especial interposto com base em decisões divergentes.

No exame dos autos, verifica-se que, efetivamente, o chamado recurso de divergência ingressou na Agência da Receita Federal em Itapeverica da Serra em 12 de maio de 1980, portanto 45 dias depois da publicação do ato recorrido no Diário Oficial da União, de 27.03.80.

Ao postular a tempestividade do recurso, a interessada não alegou cerceamento de defesa, nem tampouco que não fora cumprida a formalidade legal, mas tão somente que:

"A despeito do disposto no § 4º do artigo 5º do 

Acórdão nº CSRF/01-0-155

Regimento Interno baixado com a Portaria Ministerial nº 434, de 03 de maio de 1979, estatuiu que o pedido de reexame deva ser apresentado no prazo de 05 dias contados da publicação no Diário Oficial da União, o certo é que tal prazo deve ter seu início na data em que a parte houver sido cientificada pessoalmente da decisão possível do recurso.

Isto porque o pedido de reexame foi criado pela Portaria que baixou o Regimento Interno, e a norma do Decreto 83.304/74 que instituiu o recurso especial não excepciona a regra geral do art. 23, § 2º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

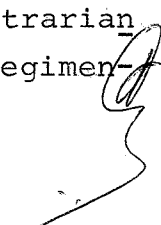
Logo, o presente recurso, em tudo semelhante ao agravo de despacho denegatório de recurso extraordinário do processo comum, não poderia submeter-se a disciplina diversa daquela estabelecida em norma hierarquicamente superior.

A Recorrente tomou ciência do despacho recorrido em data de 07.05.1980, no Posto da Receita em Itapeverica da Serra, data a partir da qual passou, realmente, a fluir o prazo.

Consequentemente, é tempestivo, e merece ser conhecido."

O despacho do Sr. Presidente desta Câmara Superior conheceu do recurso, ressaltando que:

"Embora o agravo tenha sido apresentado fora do prazo previsto no artigo 5º, § 4º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 434/79, dele passo a conhecer, não pelos argumentos apresentados pelo patrono da autuada, mas porque o referido despacho, por lapso da Secretaria da Câmara recorrida, não foi publicado e sim a notícia do mesmo, contrariando o determinado no aludido dispositivo regimen-



Acórdão nº CSRF/01-0.155

tal, vez que tal como foi efetivado não ensejou condições de recurso ao recorrente.

Portanto, se considerada suprida a formalidade da publicação do despacho, no caso dos autos, manifestar-se-ia claramente o cerceamento do direito de defesa, por preterição de forma essencial a validade e eficácia do ato."

O erudito parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, subscrito pelo Professor Leon Sklarowsky, examina com acuidade o problema da intempestividade do recurso, partindo do próprio argumento da recorrente de que "o presente recurso, em tudo é semelhante ao agravo de despacho denegatório do recurso extraordinário do processo comum", e que, ademais, não há como deixar de aplicar subsidiariamente o Código de Processo civil, sustentando que este

"no artigo 506 assenta que o prazo para interposição do recurso, aplicável em todos os casos o disposto no artigo 186 e seus parágrafos, contar-se-á da data:

.....

II- da intimação às partes, quando a sentença não for proferida em audiência;

enquanto que o artigo 242 adverte contar-se o prazo para interposição de recurso da data em que são intimadas da decisão, da sentença ou do acórdão (vide art. 240, e o artigo 236 anuncie que

"NO Distrito Federal e nas Capitais dos Estados e territórios, consideram-se feitas as intimações pela sã publicação dos atos no Diário Oficial."

Embora seja recomendável a publicação integral da decisão, concordo com a tese sustentada pela Procuradoria da Fazenda Nacional de que a publicação no Diário Oficial tem o efeito de mera intimação para ciência do ato praticado, e a partir daí flui o prazo para recurso (artigos 240 e 242 do Código de Processo Civil).

Acórdão nº CSRF/01-0.155

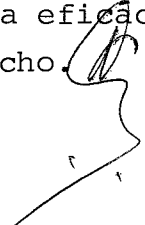
Aliás, este é o procedimento que os Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes adotam quanto a apresentação de contra-razões pelo contribuinte no caso de interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional, hipótese em que o prazo se inicia a partir da data da notícia de interposição do recurso.

Não resta dúvida que o contribuinte teve ciência do despacho do Sr. Presidente da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que negava seguimento ao recurso especial, em 27 de março de 1980, publicada que foi a notícia daquele despacho no Diário Oficial.

Embora fosse evidente que a negativa de seguimento ao chamado recurso de divergência, no prazo e comprovadas as decisões supostamente divergentes, só poderia ter como fundamento a inexistência da arguida divergência, o que possibilitaria ao contribuinte condições de recurso, restrito que seria este a sua admissibilidade, caberia ao contribuinte, se assim o desejasse, suscitar, a partir daquela publicação, a preliminar de cerceamento de defesa ou simplesmente solicitar o reexame da decisão, protestando por apresentação de razões complementares.

Na verdade, entretanto, nem mesmo quarenta e cinco dias após a publicação do despacho, o contribuinte alegou cerceamento de defesa, nem que tivesse sido inoperante a publicação no Diário Oficial por não conter a justificativa da decisão, mas pura e simplesmente limitou-se a negar eficácia ao disposto no § 4º do art. 5º do Regimento Interno baixado com a Portaria Ministerial nº 434, de 03 de maio de 1979, ao estatuir que o pedido de reexame deva ser apresentado no prazo de 05 dias contados da publicação no Diário Oficial da União, fundamentando tal afirmação no argumento de que "a norma do Decreto 83.304/79 que instituiu o recurso especial não excepciona a regra geral do art. 23, § 2º, do inciso I do Decreto nº 70.232/72".

Seria irrelevante, pois, nos termos em que foi posta a questão pelo contribuinte, a publicação do despacho na íntegra no Diário Oficial, pois o que o recorrente nega é que tal publicação, ao invés da ciência pessoal, tenha eficácia para assinalar o início do prazo para reexame do despacho.



Acórdão nº CSRF/01-0.155

Torna-se desnecessário contestar as afirmativas do recorrente, pois o douto Procurador da Fazenda Nacional já as rejeitou em seu lúcido parecer, do qual transcrevemos o seguinte lance:

"Vale dizer, a regra do Decreto nº 70.235 prevê as três formas de intimação (pessoal, por via postal ou por edital) contudo não exclui que legislação própria eleja quaisquer dessas modalidades, como o fizeram o Chefe do Poder Executivo, dentro de sua competência exclusiva, ao baixar o ato que criou a Câmara Superior (art. 81, V, da Constituição Federal vigente), e o Ministro da Fazenda, por determinação do Decreto nº 83.304. Trata-se, pois, de competência e não de hierarquia entre normas."

Rejeitando, pois, a preliminar arguida pelo recorrente de ineficácia do prazo fixado pelo artigo 5º, § 4º, do Regimento Interno desta Câmara, e não vislumbrando a nulidade da publicação do despacho do Presidente da 3a. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, acolho a preliminar de intempestividade do pedido de reexame do referido despacho.

A segunda preliminar arguida pelo Dr. Procurador da Fazenda Nacional junto a esta Câmara refere-se ao não preenchimento dos pressupostos da admissibilidade do recurso de divergência, propriamente dito.

O artigo 3º, II, do Decreto nº 83.304/79 dispõe:


"Art. 3º - Caberá recurso especial:

I- .....

II- de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais."

É desnecessário ressaltar que o Decreto nº 83.304/79 introduziu profundas e substanciais reformas no julgamento dos litígios fiscais na superior instância administrativa.

O recurso de divergência ou de uniformização de jurisprudência



Acórdão nº CSRF/01-0.155

dência foi, precisamente, o instrumento funcional e dinâmico de que se utilizou sabiamente o legislador para agilizar a correção de eventuais e até ocasionais distorções de interpretação no novo sistema de julgamento, razão por que tal recurso se tornou admissível não só de decisões unânimes, como também foi facultado ao contribuinte e a Fazenda Nacional.

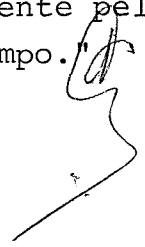
Fixando um novo marco na evolução dos julgamentos de litígios fiscais, o Decreto nº 83.304/79 não objetivou trazer a apreciação ou revisão, como parâmetros, decisões anteriores, erradas ou corretas, já superadas ou modificadas por jurisprudência ou legislação posterior, mais sim possibilitar a uniformização de decisões recentes, contemporâneas, proferidas sob a égide daquele novo diploma legal.

Tanto assim é que o preceito legal prevê apenas a divergência com outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, eliminando, implicitamente, conflito com decisões da antiga Instância Especial, ora com atribuições delegadas do Secretário da Receita Federal ora ao Secretário Geral do Ministério da Fazenda, como também com as decisões do Conselho Pleno nos antigos recursos de divergência entre as Câmaras Transitórias.

Se assim não fora, fácil seria encontrar acórdãos eventualmente divergentes entre mais de cem mil julgados que constituem o vasto repositório jurisprudencial deste Conselho.

O caso dos autos é típico: o recorrente localizou um acórdão, um apenas, lacônico e impreciso, de mais de dez anos atrás, e outro de pouco mais de cinco anos, este último de Câmara extinta, o qual, quando muito, teria servido de parâmetro, quando a Câmara existia, apenas para comprovar divergência com outra Câmara também provisória.

O ilustre Procurador da Fazenda Nacional junto a esta Câmara já demonstrou em parecer, e o fez de forma exuberante, que "a jurisprudência de nossos tribunais, apreciando recurso de revista do Código de Processo Civil de 1939, em tudo idêntico ao recurso em exame (...), tem-se definido uniformemente pela imprestabilidade dos acórdãos quando distanciados no tempo."



Acrescente-se a circunstância de que decisões posteriores deste Conselho firmaram entendimento diverso como lembra o parecer do Dr. Procurador da Fazenda Nacional ao citar o Acórdão nº 67.363, da 1a. Câmara deste Conselho, que assim se resume:

"Os pagamentos a títulos de honorários de diretor só são dedutíveis se comprovada a efetiva prestação de serviços pelos beneficiários."

No mesmo sentido o Acórdão nº 103-02.181, da 3a. Câmara deste Conselho:

"Honorários de diretor: só são dedutíveis do lucro tributável os pagamentos de honorários que correspondam a serviços efetivamente prestados."

Também a antiga Instância Especial (Parecer publicado em "Decisões da Instância Administrativa Especial" nº 06) se pronunciou no sentido de que "a remuneração de administradores que não corresponda a efetiva prestação de serviços não é custo ou despesa operacional".

Como se vê, além de antigas, as decisões invocadas estão superadas por decisões posteriores deste Conselho.

Tenho para mim, pois, que se a uniformização de jurisprudência colimada pelo Decreto nº 83.304 de 28 de maio de 1979, não alcança apenas as decisões proferidas após a sua vigência, como parece ter sido o propósito do legislador, de forma alguma poderia ser reivindicada com base em acórdãos antigos e superados por decisões posteriores, diametralmente opostas.

Isto posto, acolho, também, a preliminar de não preenchimento dos pressupostos legais de admissibilidade do recurso de divergência.

No Mérito

Se rejeitadas as preliminares, e admitida a existência de dissídio jurisprudencial, há que prevalecer o acórdão recorrido.

Dr. Leon Sklarowsky alinha, em seu parecer, as opiniões sobre a matéria de ilustres autores, como Ruy Carneiro, Fran Mar

Acórdão nº CSRF/01-0.155

tins e Wilson de Campos Batalha, que ressaltam como necessário conteúdo da função de administrador de sociedade a prestação de serviço.

Tais abalizadas opiniões interpretam e enfatizam o próprio texto do artigo 152 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe:

"Art. 152 - A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor de seus serviços no mercado."

Vale aqui reproduzir a lição de ALBERTO XAVIER comentando o transcrito art. 152 da nova lei da sociedade por ações:

"O conceito de remuneração de administrador que se deduz do art. 152 desta lei restringe-se, na verdade, à retribuição do trabalho de gestão da empresa - aliás uma das formas típicas de trabalho já perfeitamente autonomizada e caracterizada pelos economistas clássicos. Que assim ressalta, aliás, claramente, de o próprio § 1º art. 152 contrapor a participação do lucro à "remuneração" quando afirma que a primeira não pode ultrapassar a segunda. A "remuneração" a que alude o caput do art. 152, é pois, a contraprestação de uma prestação de serviço, baseando-se num princípio de equivalência jurídica-econômica entre o benefício auferido e custo suportado para sua obtenção. E isto seja qual for a forma jurídica de que essa retribuição se reveste, pro labore fixo ou variável, senha de presença, emolumento ou honorário; e seja paga em dinheiro ou em espécie." (ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES - pag. 36/37).

Não menos elucidativo é o comentário do conceituado JOSÉ WASHINGTON COELHO sobre a matéria:

Acórdão nº CSRF/01-0.155


"O tema remuneração dos administradores incendiou o palco das mais acaloradas discussões.

Tratando-se de ponto essencial ao sistema de proteção das minorias, objetivo solar da lei, a fórmula teria que vedar as válvulas de sangramento dos lucros, que se tornara habitual através da liberdade até então vigente para fixar a remuneração e a participação dos diretores nos lucros.

As amarrações instituídas no art. 152 para nortear a fixação do quantum a pagar - responsabilidades, tempo dedicado às funções, competência e reputação profissional e o valor dos serviços no mercado - apesar de terem sido acusados, por uns, de idealísticas, sem possibilidade de execução, e, por outros, de excessivas, e, portanto, de difícil atingimento - formam um quadro razoavelmente operacional, sobretudo para aferir e eliminar os abusos de diretores pro-nomine, que se nomeam para o fim de receber, através de remuneração, autêntica distribuição de lucros." (A NOVA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS - pags. 67 a 68).

Sendo, pois, a remuneração de diretores, essencial e conceitualmente, uma retribuição de serviços prestados, na gestão do negócio da empresa, e, conseqüentemente, uma despesa da pessoa jurídica, não escapa ao princípio geral que rege as despesas dedutíveis, para efeito fiscal, isto é, que sejam úteis e necessárias.

Em recente tese apresentada no 1º Congresso Brasileiro de Direito Tributário, sob o título "A Tributação do Trabalho dos Dirigentes de Empresa", publicada em Resenha Tributária - Seção 1.3 - pags. 473 e 479, o Professor EURICO KORFF, destaca "o constante zelo das autoridades fazendárias para vincular as retiradas ao trabalho efetivamente prestado, formulando, inclusive, uma série de condições expressas para assegurar que a retribuição seja efetivamente pro labore", e confronta a posição de outros países, em relação ao vínculo entre honorários de administrador e serviços prestados, de onde permitimo-nos transcrever o seguinte texto




Acórdão nº CSRF/01-0.155

to:

"George Thomas Washington e V. Henry Rotschild em, extenso estudo sobre a remuneração de "corporate executive" nos Estados Unidos da América, salientam como características principais da posição fiscal norte-americana e flexibilidade, baseada na "razoabilidade" de volume de remuneração e no grau de identificação de beneficiário (ou de seu parentesco) com o ou os controladores da empresa, pressuposta sempre na natureza "útil" e "necessária" da despesa.

Quando pode ter a convicção de não existir tal identificação ou parentesco e quando a determinação do honorário é fruto de decisões de assembleias constituídas por grande número de acionistas, sem domínio por parte da administração, o Fisco norte-americano tende a dispensar melhor acolhimento aos níveis estabelecidos. Em consequência, a atenção das autoridades fazendárias se concentra mais sobre as sociedades fechadas, procurando distinguir entre a legítima compensação por serviço efetivamente prestado e a distribuição disfarçada de lucros ou um donativo oculto, já que na ausência de oposição de interesses entre acionistas e diretoria prevaleceria a tendência de distribuir a maior parte do lucro como remuneração da diretoria ... No exame das controvérsias, frequentemente levadas até o Judiciário, têm os tribunais estadunidenses recorrido essencialmente à análise de quatro aspectos: o volume do negócio ao qual o dirigente se acha ligado, a finalidade e as responsabilidades do seu trabalho, as suas qualificações e contribuições para o sucesso de empreendimento e as remunerações pagas para funções comparáveis em atividades comparáveis. (o grifo é nosso)

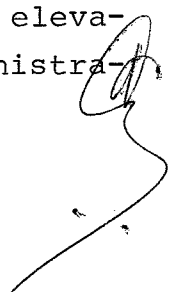
Na Grã-Bretanha a legislação de "profits tax" 

restringe a dedução como despesas dos pagamentos feitos a diretores que controlem a sociedade ou a qualquer pessoa que possua 20% ou mais das ações ordinárias, excluídos de antemão as chamadas "Whele time service directors", ou seja, os que dediquem o seu tempo integral à sociedade numa função administrativa ou técnica e não controlam, individualmente, mais de 5% do seu capital acionário ordinário.

Na França, além de indagações em torno da identificação (e de parentesco) do diretor com o grupo controlador, prevalece também a flexibilidade quanto aos níveis propostos, cuja aceitação depende de comparações com serviços semelhantes remunerados por empresas semelhantes da mesma região, além de se considerar a grandeza, a receita bruta e a rentabilidade da firma pagadora, a extensão de contribuição prestada para o seu êxito, a sua despesa total com a administração e o tempo dedicado pelo administrador.

Critério semelhante é adotado na República Federal Alemã, mediante cotejo de remuneração paga ao diretor com pagamentos feitos pela própria ou outras firmas a terceiros por serviços semelhantes.

Na área da sociedade fechada que, em princípio, mais atrai a atenção do Fisco, dada a alegada tendência de aumentar o vulto da remuneração em detrimento dos lucros tributáveis, Washington e Rothschild focalizaram à parte a situação das pequenas empresas, merecedoras, segundo opinam, de tratamento mais brando. A confusão do administrador com o proprietário, co-proprietário ou controlador que, de forma geral, suscita cuidados fiscais maiores em relação à sociedade fechada, no caso de pequena empresa assumiria condições até para justificar a elevação dos limites de remuneração desses administra-




Acórdão nº CSRF/01-0.155

dores-empresários modestos, num campo em que o remanescente após o pagamento das despesas operacionais e dos impostos é "ao mesmo tempo retribuição da habilidade do dirigente e do sucesso e da remuneração do capital" onde, enfim, o titular conta muito mais com a sua remuneração mensal do que com o que sobra, depois de consumida sua remuneração pessoal. Relatório publicado nos Estados Unidos da América demonstra como numerosas empresas pequenas continuam a operar, apesar de aparentemente deficitárias, pelo simples motivo de seus dirigentes estarem menos interessados em seus dividendos de acionistas do que na sua remuneração como administradores, embora essa por vezes exceda os limites da pura compensação pelo trabalho para também, parcialmente, se transformar em remuneração do capital.

Tal tolerância não deveria ser considerada fora do contexto de uma era de progressiva concentração das atividades econômicas, quando o poder público não pode desconhecer a sua responsabilidade na proteção, frente às grandes organizações em contínuo crescimento, das pequenas e médias empresas, inclusive no que diz respeito à conveniente dosagem da interferência fiscal."

Como se vê, não apenas no Brasil mas em outros importantes países a legislação estabelece um necessário condicionamento entre a remuneração do administrador e o serviço prestado.

Evidencia-se, assim, que a tese sustentada pelo acórdão recorrida nem é nova, nem exorbitante, pois na verdade não se pretende que o Fisco policie a prestação de serviços pelos administradores de empresa, mas tão somente que estes, quando solicitados, comprovem, através das respectivas empresas, que efetivamente prestam serviços de gestão através dos quais façam jus a retiradas ou honorários, coibindo-se assim a doação ou distribuição de lucros através do ilegítimo rótulo de despesas com administradores.



Acórdão nº CSRF/01-0.155

que nada administram.

Tais são as razões por que votamos pelo não provimento do recurso.

Brasília-DF., 24 de abril de 1981

*Jacinto de Medeiros Calmon*  
JACINTO DE MEDEIROS CALMON