



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº	10680.003640/2005-36
Recurso nº	147.938 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTRO - EXS: DE 2000 a 2004
Acórdão nº	101-95.857
Sessão de	09 de novembro de 2006
Recorrente	CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S. A.
Recorrida	TERCEIRA TURMA/DRJ EM BELO HORIZONTE - MG

I.R.P.J. – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda se submete à modalidade de lançamento por homologação, vez que é exercida pelo sujeito passivo a atividade consistente em determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, dispõe o Fisco do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o eventual pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

I.R.P.J. – CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. – DEDUTIBILIDADE. - ENCARGOS SOCIAIS. - CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL E PARA O FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO. – Exigindo nosso ordenamento jurídico que os trabalhadores aqui contratados, para prestação de serviços no exterior, figurem no rol dos segurados obrigatórios da Previdência Social, como beneficiários de depósitos em favor do FGTS e do PIS, os encargos suportados pela pessoa jurídica aqui sediada podem ser apropriados com custo ou despesas operacionais.

Gf

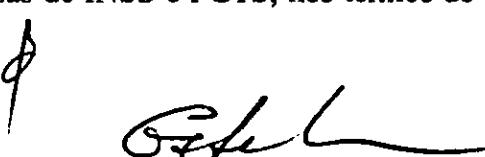
LANÇAMENTO “EX OFFICIO”. – NORMAS PROCESSUAIS. – OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL. – FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA TENDO POR BASE O LUCRO REAL MENSAL. – IMPROCEDÊNCIA. - O Ato Administrativo de Lançamento padece de vício insanável quando o fundamento de fato não se subsumir à hipótese descrita pela regra jurídica invocada. Nulo é o ato viciado por conter essa falta de correspondência entre o motivo ou causa (fatos que deram originaram à ação de natureza administrativa) da lavratura do Auto de Infração e da regra jurídica dada por violada em sua motivação.

PROCEDIMENTOS REFLEXOS - A decisão, prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma empresa, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso conhecido e provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S.A.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do ano de 1999 em relação ao IRPJ e à CSL, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram essa preliminar quanto à CSL do 4º. trimestre de 1999 e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar as exigências referentes aos 1º., 2º. e 3º. trimestres dos anos de 2000 a 2003; 2) excluir das exigências remanescentes as glosas das despesas de INSS e FGTS, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 FEV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.

GD

Relatório

CONSTRUTORA ANDRADE GUTIERREZ S. A., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C. N. P. J. - MF sob o n.º 17.262.213/0001-94, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pela Colenda Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG que, apreciando sua impugnação tempestivamente apresentada, manteve a exigência do crédito tributário formalizado através dos Autos de Infração de fls. 10/17 (IRPJ) e 39/47 (CS), recorre a este Conselho na pretensão de reforme da mencionada decisão da autoridade julgadora singular.

A peça básica de fls. descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização nestes termos:

“001 – CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS

Valor glosado após ser constatado através de exame dos documentos e da contabilização de remessas para o exterior, que os gastos de funcionários no exterior através do cartão de crédito “AMERICAN EXPRESS”, tratam-se de valores efetivamente pagos pela “Construtora Andrade Gutierrez S/A” considerados como despesas dedutíveis, tendo a empresa comprovado apenas a quem e a qual período se referem, mas não tendo logrado comprovar a identificação dos gastos, a que se referem, a sua natureza, descaracterizando as mesmas como necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 58/60 e valores discriminados em planilha às fls. 138/138.

..... 002 – DESPESAS INDEDUTÍVEIS

Valor das despesas de INSS e FGTS referentes a funcionários de empresas sediadas no exterior, apropriadas indevidamente como despesas da “Construtora Andrade Gutierrez S/A”, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal às fls. 58/60 e valores discriminados em planilha às fls. 139/139.”

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 2165/2186, foi prolatada decisão pela Colenda Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - MG, cuja ementa tem esta redação:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ




Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999,
31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 31/03/2001,
30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001, 31/03/2002, 30/06/2002,
30/09/2002, 31/12/2002, 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/2003,
31/12/2003.

Ementa: CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS.

Os dispêndios correspondentes à utilização de cartões de crédito referentes a despesas de empregados de sucursais no exterior, quando não se demonstrem como usuais , normais e necessários à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, mostram-se estranhos a conceituação de despesa operacional.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS.

Somente reveste a característica de necessário o gasto, essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias, que esteja vinculado com as fontes produtoras dos rendimentos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999, 31/12/1999,
31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 31/03/2001,
30/06/2001, 30/09/2001, 31/12/2001, 31/03/2002, 30/06/2002,
30/09/2002, 31/12/2002, 31/03/2003, 30/06/2003, 30/09/2003,
31/12/2003.

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Para serem dedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo da CSLL é requisito de lei que as despesas sejam comprovadas e, essencialmente, que se caracterizem como despesas típicas da empresa.

Tratando-se de exigência fundamentada na irregularidade apurada em ação fiscal realizada na área do IRPJ, o decidido quanto àquele lançamento é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente.

Lançamento Procedente.”

Cientificada dessa decisão em 18 de julho de 2005 (AR de fls. 2231), a contribuinte ingressou com recurso para este Conselho, protocolizado no dia 17 de agosto seguinte, sustentando em síntese:

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR

61

- i) a decisão recorrida não reúne condições de prosperar, vez que resulta de evidente equívoco de interpretação da legislação aplicável às espécies versadas nos presentes autos, bem assim, de total desprezo à mansa e pacífica jurisprudência emanada deste Conselho, como se constata do Aresto recorrido, onde o ilustre relator aponta como razão para não admitir a orientação jurisprudencial o fato de inexistir lei que atribua aos julgados eficácia normativa;
- ii) ainda na fase impugnativa foi suscitada a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário correspondente ao ano-calendário de 1999, sendo certo que a Colenda Turma Julgadora de primeiro grau preferiu desprezar por completo os argumentos respaldados na jurisprudência administrativa, agindo em total desconformidade com a orientação traçada por este Conselho, notadamente ao concluir que, no caso, tem aplicação a regra jurídica inserta no artigo 173 do CTN;
- iii) com vistas a perpetrar esse equivocado entendimento, a decisão recorrida afirma ser o fato gerador anual, em evidente contradição com o descrito no Auto de Infração, que considerou ocorridos os fatos geradores por período trimestral;
- iv) no mérito, a exigência fiscal não tem como prosperar relativamente à glosa dos gastos promovidos com a utilização de Cartão de Crédito em nome de funcionários, vez que ao contrário do afirmado pela decisão recorrida, no caso trata-se de despesas legítimas, suportadas pela recorrente e destinadas a custear gastos com viagens de seus funcionários a serviço no exterior, tidos como necessários à manutenção dos mesmos no desempenho de atividades do interesse da empresa;
- v) em razão de se tratar de despesas de cunho pessoal, como deslocamento, hospedagem, alimentação e outras, tornou-se inviável a identificação individualizada dessas despesas;
- vi) o Fisco está a impor, para efeito de dedução como despesas, condição não prevista na legislação de regência, vez que o Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, ao tratar da hipótese de remuneração indireta atribuída a administradores e terceiros, faculta que os dispêndios efetuados pela pessoa jurídica em benefício de seus dirigentes, quando pagas a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser deduzidas pela efeito de apuração do lucro real;
- vii) a remuneração indireta paga a dirigentes, para que possa ser dedutível como despesa operacional, tem como única condição a identificação dos beneficiários, e com maior razão o mesmo deve ocorrer em se tratando de empregados, os quais estão excluídos do regime previsto no artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991, conforme Parecer Normativo COSIT nº 11 de 1992;
- viii) é evidente o equívoco cometido pela Turma Julgadora de primeiro grau ao confirmar a exigência da exação relacionada com a glosa das contribuições para o INSS e o FGTS, incidentes sobre a folha de pagamento de funcionários brasileiros contratados e que se encontram prestando serviços para as filiais ou sucursais da recorrente sediadas no exterior;
- ix) durante o período no qual prestam serviços no exterior, o seu contrato de trabalho aqui firmado fica suspenso, e a relação de emprego passa a ser regida pela legislação do País no qual estejam trabalhando, sendo certo que a

64 /

- Lei nº 7.064, de 1982, obriga as empresas a observarem a legislação brasileira, no que respeita à Previdência Social, ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS e ao Programa de Integração Social – PIS;
- x) a questão já foi submetida a julgamento neste Conselho, através do Processo nº 10680.003328/99-89, do que resultou o Acórdão nº 101-93.394, de 2001, e a dedutibilidade dos gastos como despesas operacionais foi tida como legítima;
- xi) caso este Colegiado não venha de tornar insubstancial o lançamento tributário em questão, a recorrente postula o cancelamento da exigência da CSLL;
- xii) tal como o decidido quanto à preliminar de decadência do direito de lançar o IRPJ, a Colenda Turma Julgadora de primeira instância não considerou a orientação traçada com a jurisprudência mansa e pacífica deste Conselho, segundo a qual a CSLL está sujeita a lançamento por homologação, e o prazo decadencial é regido pelo parágrafo quarto do artigo 150 do CTN;
- xiii) em completo desacordo com a posição assumida pelas diversas Câmaras deste Conselho, a decisão recorrida concluiu no sentido de que, no caso, o prazo decadencial é de 10 (dez) anos, com início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser exigido, afirmando ainda que em relação ao ano-calendário de 1999, o fato gerador é anual, contradizendo o afirmado na peça básica, na qual a autoridade lançadora considerou ocorridos os fatos geradores ao final de cada trimestre do ano de 1999;
- xiv) no mérito, o artigo 2º do parágrafo segundo, letra “c”, da Lei nº 7.689, de 1988, estabelece que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL tem por base o resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial, ajustado pelas adições ou exclusões, expressamente admitidas pela legislação de regência, o que implica concluir que a pessoa jurídica não está obrigada a adicionar ao lucro contábil as despesas ou encargos tidos como indevidáveis para efeito de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, mas efetivamente suportados e incorridos, comprovadamente pagos; pretende o Fisco, erroneamente, utilizar a base de cálculo do IRPJ para sobre ela fazer incidir a CSLL, o que configura, indubitavelmente, instituição de nova base de cálculo para essa contribuição, entendimento esse prevalecente na jurisprudência deste Conselho como comprovam as decisões consubstanciadas nos Acórdãos que menciona.

É O RELATÓRIO.

Gal

Voto

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

Em face do disposto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.522, de 2002 (MP nº 2.176-79/01), e tendo presente o conteúdo dos documentos de fls. 2.267 a 2.286, entendo que o Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele portanto, tomo conhecimento.

Preambularmente, releva tecer algumas considerações a propósito do registro feito pelo ilustre relator do voto condutor do Areto recorrido, relativamente à invocada jurisprudência emanada deste Conselho sobre as teses levantadas pela recorrente quanto à preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, parte do crédito tributário exigido nos presentes autos, e quanto ao mérito, no que diz respeito à dedutibilidade de gastos suportados com contribuições para a Previdência Social e para o FGTS.

É fato que as decisões deste Conselho, como de resto também as da Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, por força do disposto no artigo 100, II, do CTN, somente serão consideradas normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos, na hipótese de haver lei que lhes atribua eficácia normativa.

Também é certo afirmar, tal como ocorre com as sentenças na esfera do Poder Judiciário, que a eficácia da decisão está limitada ao caso para o qual restou prolatada. Por fim, é incontrovertido que os julgados tanto dos Conselhos de Contribuintes quantos os da CSRF, não têm efeito vinculante, nem subordinam os demais órgãos judicantes da estrutura da Secretaria da Receita Federal.

Todavia, em se tratando de decisões reiteradas, formadoras de jurisprudência mansa e pacífica, que podem estar consolidadas até em súmulas, não acatar a orientação por simples capricho, com o único propósito de afrontar o entendimento manifestado pelo Órgão Colegiado hierarquicamente superior, tem por um lado o inconveniente de fazer o sujeito passivo na relação tributária recorrer daquela decisão para ver satisfeita sua pretensão, o que implica reconhecer que tal atitude acaba por impor um ônus não só ao contribuinte como também aos cofres públicos, na medida em que a tramitação do processo irá exigir a atenção e a intervenção de inúmeras pessoas, com inegável perda de tempo, de recursos humanos e financeiros.

Isto sem contar o desconforto que causa a afronta de forma sistemática às decisões e julgados dos Colegiados em Segunda Instância Administrativa.



Relevantes, “*mutatis mutandi*”, os fundamentos expostos pelo nobre Consultor da União Mirtô Fraga, os quais se acham sintetizados na “*conclusão*” que se transcreve:

“30. O princípio da legalidade, no sentido amplo recomenda que o Poder Público conceda, administrativamente, (...). E com ele, outro princípio: o da moralidade, que impede a todos, inclusive ao Estado, o enriquecimento sem causa, e que determina ao “beneficiário” de uma norma o reconhecimento do mesmo dever na situação inversa.

(...).

32. É importante ressaltar que o Poder Judiciário não cria o direito, não legisla, apenas, aplica o direito existente. É que muitas vezes a literalidade da lei não diz tudo o que no seu espírito se contém. O que importa é a mens legis e, mesmo diante da clareza do texto, a interpretação se impõe, “quando se percebe que a letra da lei não está em consonância com o seu espírito”(Maria S. Zanella Di Pietro, Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988, São Paulo, Atlas, 1991, p. 114) e com os valores que informam o sistema jurídico vigente. Encontrado o valor que se deseja preservar, se a letra da lei não alberga todas as situações em que este valor é posto em jogo, dá-se, então, pela interpretação, a integração que é um dos processos pelos quais se preenchem as lacunas da lei, com a extensão da norma aos casos análogos.

33. Ora, se o Poder Judiciário não cria o direito e se, como vimos, a, jurisprudência é uniforme em reconhecer o direito (...), é porque esse direito existe. Aliás, como ressaltou o Dr. Moacir Antônio Machado da Silva, então Vice Procurador-Geral da República, em parecer exarado no Processo PGR nº 8100.001096/90-54,

“o pressuposto da invocação da tutela jurisdicional é a existência ou ameaça de lesão a direito (C. F./88, Art. 5,XXXV). (...) pode ser pleiteada e obtida através de pleitos judiciais, é porque, em realidade, constitui um direito do titular” da pretensão e “um correspondente dever da Administração, que, por isso mesmo, não deve subtrair-se ao seu cumprimento, subordinando-o à provação judicial”.

.....

39. Podemos concluir este Parecer invocando os princípios constitucionais informadores e conformadores do sistema jurídico brasileiro; podemos concluí-lo pela existência implícita, (...) sempre que procedimento inverso beneficiar o agente violador da norma (não cobrar indevidamente); podemos dizer, como o Ministro Leitão de Abreu, (voto no ERE n. 77.698-SP, RTJ 75/810), que a alegada “lacuna não constitui, assim, lacuna verdadeira, porém lacuna meramente aparente, integrável ou suprível, (...), podemos deixar ressaltado o valor moral a ser preservado (o não enriquecimento ilícito do ente público que coercitivamente impõe cobrança indevida). Fixaremos, dessa forma, a interpretação das leis, na forma do inciso X, do art. 4 da Lei Complementar nº 73/93. No caso sob exame, vimos que a jurisprudência há muito tempo se pacificou. Nos últimos anos, não há um só julgado que, em hipótese como a tratada nestes autos, tenha deixado de reconhecer (...). Com a unanimidade

Gel P

absoluta dos Tribunais e Juízes decidindo no mesmo sentido, persistir a Administração em orientação diversa, sabendo que, se levada aos Tribunais, terá de reconhecer, porque existente, o direito invocado, é agir contra o interesse público; é desrespeitar o direito alheio, é valer-se da sua autoridade para, em benefício próprio, procrastinar a satisfação de direito de terceiros, procedimento incompatível com o bem público para cuja realização foi criada a sociedade estatal e da qual a Administração, como o próprio nome o diz, é a gestora. A Administração não deve, desnecessariamente e abusivamente, permitir que, com sua ação ou omissão, seja o Poder Judiciário assoberbado com causas cujo desfecho todos já conhecem. O acúmulo de ações dispensáveis ocasiona o emperramento da máquina judiciária, prejudica e retarda a prestação jurisdicional, provoca, enfim, pela demora no reconhecimento do direito, injustiças, pois, como, na célebre Oração aos Moços, disse Rui Barbosa, "justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta." (edição da Casa de Rui Barbosa, Rio, 1956, p. 63). E, para isso, o Poder Público não deve e não pode contribuir."

Para não acatar a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito correspondente aos fatos geradores ocorridos durante o ano de 1999, o ilustre relator afirma textualmente:

"Na declaração de rendimentos retificadora em questão, (...) foi apresentado prejuízo fiscal anual no período-base (fl. 09 do Anexo I).

Nos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário de 1999, na ficha 12 dessa declaração, que se refere à determinação do IR com base em "*Balanço ou Balancete de Suspensão/Redução*", foram consignados valores de prejuízo, a título de "*Base de Cálculo*", em todos os meses e, consequentemente, nenhum valor de imposto por estimativa foi recolhido (fls. 10/15 do Anexo I).

Também na ficha 13-A, que se refere ao cálculo do imposto de renda anual, nenhum valor foi declarado a título de estimativas pagas (linha 16).

Assim sendo, na definição do termo inicial do prazo decadencial, quando se trata de lançamento por homologação é necessário considerar se o pagamento foi realmente antecipado, independentemente de sua suficiência para extinguir totalmente o crédito tributário e da anuência da autoridade administrativa sobre os procedimentos envolvidos na sua apuração.

Porém, não havendo pagamento a homologar, não há lançamento por homologação, mas de ofício, e a regra de decadência a seguir é a do art. 173 do CTN, supra transcrito. O prazo definido nesse artigo é

feliz

de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Tratando-se de imposto de renda anual apurado na declaração referente ao ano calendário de 1999, o lançamento só poderia ser efetuado após encerrado o prazo para entrega da DIPJ respectiva, em 2000. O primeiro dia do exercício seguinte é 01/01/2001. O prazo decadencial, portanto, se encerra em 01/01/2006, após a ciência do auto contestado (17/03/2005)."

"*Data vénia*" do entendimento manifestado pelo ilustre relator do voto condutor do Acórdão vergastado, é forçoso afirmar que o raciocínio empregado encerra algumas impropriedades ou desvios de interpretação da regra jurídica aplicável à espécie.

Com efeito. Partindo da premissa de que pelo fato de haver a recorrente experimentado prejuízo fiscal durante o ano de 1999, base do exercício de 2000, do que resultou inexistência de imposto de renda a pagar ou a recolher, o ilustre relator afirma que na hipótese de não haver pagamento a ser homologado, o Ato Administrativo se reveste da condição de lançamento de ofício.

A propósito da modalidade de lançamento ao qual se amolda o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, tivemos a oportunidade, através do Acórdão nº 101-94.028, de assim nos manifestarmos:

EMENTA:

"I.R.P.J. – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).

PRELIMINAR QUE SE ACOLHE."

FUNDAMENTOS CONTIDOS NO VOTO:

“O Código Tributário Nacional, segundo mandamento contido no parágrafo único do artigo 149, somente autoriza o Fisco a rever o lançamento anteriormente efetuado, quando ainda não extinto o seu direito. Vale dizer, uma vez decorrido o prazo decadencial, ou, em outras palavras, extinto o direito de lançar, sequer pode ter início o processo de revisão.

.....
“*Data venia*” do consignado pela Digna autoridade julgadora *a quo*, entendemos que a interpretação dada às disposições legais que estabelecem as modalidades de lançamento (arts. 147 a 150, do CTN), se apresenta, no mínimo, equivocada.

Com efeito, o CTN fixa três modalidades de lançamento a que os tributos e contribuições estarão sujeitos, cabendo à Lei ordinária, instituidora da exação, disciplinar a que modalidade determinado imposto, por exemplo, se submete.

Portanto, temos que a formalização do crédito tributário deve ocorrer através de Ato Administrativo de Lançamento:

- i) que tenha por base declaração prestada pelo sujeito passivo ou por terceiro, contendo informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (DECLARAÇÃO);
- ii) que a própria Lei instituidora da exação determine que a iniciativa parta da autoridade administrativa (DE OFÍCIO); e
- iii) cuja legislação atribua o pagamento do tributo ou contribuição, sem o prévio exame da autoridade administrativa (HOMOLOGAÇÃO).

O artigo 149 do CTN encerra, na essência, dois comando: a) um que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, nos termos da Lei que instituiu a exação(exemplificadamente, IPTU, IPVA etc.) e b) outro que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de rever o lançamento tributário, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, esteja submetido.

Assim, no caso do IRPJ, ainda que se entenda esteja o mesmo submetido à modalidade de lançamento por declaração, ou mesmo por homologação, uma vez presentes os pressupostos contidos nos incisos II a IX, do artigo 149, do CTN, cabe à autoridade administrativa, de ofício, rever ou mesmo promover o lançamento tributário.

Relevante, no caso, a regra jurídica inserta no parágrafo único do artigo 149, do CTN, “*verbis*”:

“Parágrafo único. A revisão do lançamento só poderá ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Fácil é concluir, portanto, que em se tratando de revisão de lançamento anteriormente efetuado, a autoridade administrativa deve:

f *gd*

- i) primeiro, verificar qual a modalidade de lançamento o imposto ou contribuição está submetido;
- ii) aplicar, conforme o caso, os mandamentos jurídicos de que cuidam os artigos 173 e 150, § 4º, do CTN;
- iii) observar, sempre, a norma legal do § 4º do art. 149, retro transcrito, para poder rever, só então, o lançamento tributário anteriormente efetuado.

Este Colegiado tem entendido que, após a vigência da Lei nº 8.383, de 31 de dezembro de 1991, não há como questionar a natureza por homologação do lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, conforme já reiteradamente decidido, inclusive em recentes julgados desta própria Câmara, como se verifica, entre outros do Acórdão nº 101-92.545, de 23 de fevereiro de 1999.

Mais recentemente, em processo administrativo fiscal no qual fui Relator, esta mesma Câmara, acolheu - à unanimidade - a preliminar de decadência, como se verifica do Acórdão nº 101-93.146, de 15 de agosto de 2000, cuja ementa tem a seguinte redação:

“DECADÊNCIA – I.R.P.J. – EXERCÍCIO DE 1993 – O imposto de renda pessoa jurídica se submete à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do “quantum” devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (*ex-vi* do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data de vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)”.

Tratando desta matéria, em fundamentado voto, consignou o ex-Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, na fundamentação do Acórdão n.º 107-2.787:

“(...) O lançamento, como é cediço, é o procedimento administrativo tendente a constituir o crédito tributário. Sua definição está contida no art. 142 do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento 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.

f

fl

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”

São três as modalidades de lançamento, previstas no CTN, a saber:

- a) lançamento por declaração (art. 147);
- b) lançamento de ofício (art. 149);
- c) lançamento por homologação (art. 150).

A característica de cada uma dessas modalidades de lançamento está no grau de participação do sujeito passivo na prestação de informações à autoridade administrativa para que esta possa constituir o crédito tributário.

O lançamento por declaração é aquele “efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.”

Em outras palavras, nesta modalidade de lançamento, o sujeito passivo informa à autoridade administrativa, através de um documento, todos os dados e informações necessárias para que aquela autoridade possa, nos termos do art. 142 do CTN, retro transcrito, determinar o montante do tributo devido, com a consequente notificação de lançamento ao sujeito passivo, na qual constará o valor devido, bem como o prazo limite para a sua quitação. Em resumo, ocorrido o fato gerador do tributo – situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária -, o sujeito passivo presta à autoridade administrativa as informações relativas a este fato, de modo que possa constituir o crédito tributário.

O lançamento de ofício é aquele efetuado nas hipóteses descritas no art. 149 do CTN, podendo, ser definido, em linhas gerais, como aquele em que a iniciativa compete à autoridade administrativa, seja em razão de determinação legal, tendo em vista a natureza do tributo, como também nos casos de omissão do sujeito passivo em relação à determinada matéria. Observe-se que essa modalidade de lançamento substitui as demais, nos casos previstos em lei.

Já o lançamento por homologação prevista no art. 150 do CTN ocorre em relação aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. Referido dispositivo tem a seguinte redação:

“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, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....
§ 4º - 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

6/10/2024

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”.

Aos tributos submetidos a esta modalidade de lançamento, a lei ordinária atribui ao sujeito passivo a obrigação (dever) de efetuar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. Ou seja, ocorrido o fato gerador, que, como já dissemos, é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, cabe ao sujeito passivo determinar, nos termos da lei de regência, a matéria tributável, o montante devido, quando for o caso, bem como proceder ao seu pagamento nos prazo fixados em lei.

Observe-se que, não há, até este momento, qualquer interferência da autoridade administrativa, para efeito de exigir o pagamento do tributo devido.

Estou convencido de que esta modalidade de lançamento é que vem sendo aplicado à maioria dos tributos previstos no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

(...) Como se sabe, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, representa, em linhas gerais, pelo acréscimo patrimonial verificado em dois momentos distintos. Em assim sendo, cada aquisição de renda – fato gerador do tributo, nos termos do art. 43 do CTN – dá nascimento ao vínculo obrigacional tributário. A ocorrência desses fatos geradores é que permite exigir o imposto no decorrer do chamado período-base

(...) Parece-me clara, portanto, que a obrigatoriedade do contribuinte antecipar o pagamento (...), nos moldes previstos na legislação atual, dada a ocorrência da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, sem que haja qualquer exame prévio do fisco, seja na determinação da base de cálculo, seja na fixação do *quantum* devido, implica em atribuir ao imposto de renda pessoa jurídica a qualidade de tributo sujeito ao lançamento por homologação, nos estritos termos do art. 150 do CTN”.

No mesmo sentido, quando da apreciação de compensação indevida de prejuízos, IRPJ – 1992, assentou esta Câmara na ementa do Acórdão nº 101-92.642, de 14 de abril de 1999:

“DECADÊNCIA – Tratando-se de lançamento por homologação (art. 150 do CTN, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador. A ausência de recolhimento de prestação devida não altera a natureza do lançamento, já que o se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo.”

No Acórdão nº 01-0.174, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mencionado nesse voto, assim se manifestou o Relator à época Presidente da CSRF, Conselheiro Amador Outerelo Fernández:



“(...) data vênia dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN).”

Ainda, no mesmo sentido, isto é, que a regra contida no parágrafo 4º do art. 150 do CTN se aplica a todos os tributos cuja sistemática de lançamento se amolde à definição contida no *caput* do mesmo artigo, sem se cogitar de existência de pagamento conclui a Colenda 4ª Câmara deste Conselho, em votação unânime, ao prolatar a decisão consubstanciada no Acórdão nº 104-16.695, de 10/11/98, consignando na ementa:

“IRF – TRIBUTOS – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – FATO GERADOR – DECADÊNCIA – Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento “*ex-officio*” formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado.”

Relevantes, no caso, trazer à colação ensinamentos da Insigne Conselheira Sandra Maria Faroni, quando do julgamento do recurso nº 134.368, fez consignar na menta do correspondente Aresto:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

DECADÊNCIA. IRPJ.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito de a Fazenda Pública de a União constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES. PRAZO DECADENCIAL.

68

O prazo previsto para a constituição de créditos relativos às contribuições administradas pela SRF é de cinco anos.

Recurso provido”

Do seu brilhante voto colhem-se os ensinamentos ministrados pela Nobre Conselheira, no Acórdão nº 101-94.683, de 15 de setembro de 2004, cuja ementa está acima transcrita, aos quais esta Câmara não só acompanhou como aplaudiu, ao tempo em que depositou apoio à sua manifestação:

“A empresa suscitou preliminar (de mérito) de decadência. Turma julgadora rejeitou-a ao argumento de que a decadência se rege pelo art. 173 do CTN, que a entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-calendário de 1996 deu-se 29/04/1997 (fls. 40), que o ato de entrega da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica enquadra-se na situação prevista no parágrafo único do citado artigo 173 do CTN, que a contagem do prazo quinquenal iniciou-se nessa data, que a decadência ocorreria em 29 de abril de 2002.

Discrevo do entendimento do ilustre Relator. No caso, está-se a tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não por declaração. Qualquer que seja a modalidade de lançamento prevista na legislação específica de um determinado tributo – por declaração ou por homologação – constatado erro no crédito apurado, a administração exigirá a diferença mediante lançamento de ofício. Mas nada permite concluir, como fez o ilustre Relator, que a decadência do direito de a Fazenda Pública efetivar o lançamento de ofício se rege sempre pelo art. 173 do CTN.

O lançamento de ofício, para exigir crédito tributário decorrente de erros cometidos no lançamento original (qualquer que seja a modalidade prevista na legislação do tributo) ou para aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação legal, só pode ser feito enquanto não transcorrido o prazo de decadência, que é de cinco anos. Porém o termo inicial para contagem desse prazo varia, conforme se trate de tributo sujeito a lançamento por declaração ou a lançamento por homologação.

Estabelece o Código Tributário Nacional:

“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

fl

fl

- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixa de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
- VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
- IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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.

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

§ 2º 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.

§ 3º 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.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

fl

fl

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

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

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, o CTN prevê três modalidades de lançamento : por declaração (art. 147), por homologação (art. 150) e de ofício (art. 149). Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (inciso I do art. 149, caso do IPTU, por exemplo), é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de tributo nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade, ou praticado exclusivamente para aplicar penalidade (art. 149, inc. VI).

A legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:

a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art.147); ou

b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).

No caso da letra a (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, p. único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo (art. 173, inc. I); ou (2) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado (art. 173, parágrafo único).

No caso da letra b (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, inc. V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade, ou tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte, ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito

(art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento. Essa regra é excepcionada na ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, segundo a melhor doutrina, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando emanado do § 4º, *in fine*, do art. 150. É que, inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo ou simulação, deve ser adotada a regra geral, esta contida no art. 173, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Nessa ordem de idéias, a contagem do prazo de decadência para o lançamento de ofício não se rege *sempre* pelo art. 173 do CTN, mas sim, depende da modalidade de lançamento prevista na legislação específica do tributo. Para os tributos cuja legislação preveja como sistemática de lançamento o “por homologação”, o *dies a quo* para a contagem do prazo de cinco anos será : (1) o da ocorrência do fato gerador, como regra geral; (2) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado, para os casos de dolo, fraude ou simulação.”

Portanto, leitura mais atenta do “*caput*” do artigo 150 do CTN, só pode conduzir o intérprete à conclusão de que, efetivamente, o que a autoridade administrativa deve homologar é a atividade exercida pelo sujeito passivo na relação jurídica tributária, e não o eventual pagamento do tributo ou contribuição.

Entendemos, conforme explicitado no voto acima reproduzido, não ser correto afirmar-se que pelo simples fato de inexistir tributo antecipadamente pago, ocorre verdadeira transmutação na natureza do Ato Administrativo: (a) o tributo que estaria sujeito à modalidade de “*lançamento por homologação*” passaria, por tal razão, (b) a se submeter a “*lançamento de ofício*”.

A julgar pelo que consta da peça básica de fls. 10/17, operou-se a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário correspondente ao ano de 1999.

Quanto à dedutibilidade dos gastos suportados com as contribuições para a Previdência Social e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviços – FGTS, objeto de glossa por parte da autoridade lançadora, já tivemos a oportunidade de nos manifestarmos quando do julgamento do Recurso nº 124.200, em data de 21 de março de 2001, de interesse da recorrente, Acórdão nº 101-93.394. Sendo certo que continuamos com o entendimento anteriormente manifestado, aqui reproduzimos os fundamentos adotados naquele voto:

“É inegável que a legislação previdenciária contempla ou alberga os comandos jurídicos reguladores da situação dos trabalhadores contratados em nosso País para prestação de serviços no exterior. Por imperativo legal, mencionados trabalhadores figuram como segurados obrigatórios da Previdência Social.

[Assinatura]

Também deve ser reconhecido que a satisfação das obrigações “*ex lege*” não traduz qualquer manifestação da pessoa jurídica que possa ser entendida como ato de liberalidade. Como registrado na peça impugnativa (fls. 234):

“...a legislação previdenciária federal dispensa igual tratamento tanto aos empregados contratados para trabalhar no Brasil quanto aos transferidos para prestar serviços no exterior. Essa preocupação do legislador objetiva, em última análise, assegurar ao empregado que se ausenta do País temporariamente os mesmos direitos previdenciários que beneficiam os trabalhadores brasileiros em geral.”

Todavia, garantir ou mesmo outorgar direitos sociais a trabalhadores aqui contratados, que prestam serviços a sucursais sediadas no exterior, não implica, necessariamente, que os encargos decorrentes devam ser suportados e, ao fim apropriados, pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Vale dizer, a imposição legal do dever de garantir determinados direitos sociais, notadamente aqueles relacionados com a Previdência Social, o Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e a contribuição para o Programa de Integração Social, não significa que: i) o contribuinte ou sujeito passivo deva ser a pessoa jurídica domiciliada no País; e ii) que mesmo assumindo tais encargos, possa ela deduzi-los como custo ou despesas operacionais próprios.

A apropriação como custo ou despesas operacionais dos encargos devidos em razão da contratação, no País, de trabalhadores para prestação de serviços no exterior, em princípio, cabe à pessoa jurídica para a qual os contratados prestam seus serviços, ou seja, os dispêndios se traduzem como encargos da Sucursal da empresa brasileira sediada no exterior.

À pessoa jurídica aqui domiciliada cabe registrar os resultados obtidos em consequência das atividades desenvolvidas além fronteira, dando-lhe o tratamento segundo as regras jurídicas vigentes ao tempo da sua realização.

Até o advento da Lei nº 9.249, de 1995, os lucros provenientes de atividades exercidas no exterior não eram alcançados pela incidência do Imposto de Renda nem pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da adoção, em nosso ordenamento jurídico, do princípio da territorialidade. Vale dizer, os resultados obtidos nas atividades exercidas no exterior não estavam sujeitos à incidência quer do Imposto de Renda quer da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, pois que a tributação incidia tão somente sobre os resultados provenientes das atividades exercidas no País.

Ora, a apropriação dos encargos sociais de que tratam os presentes autos por parte da pessoa jurídica aqui estabelecia, tem como consequência diminuição dos resultados aqui obtidos e, de outra sorte, aumento dos lucros auferidos pelas Sucursais sediadas no exterior, para as quais os trabalhadores estejam prestando seus serviços, lucros esses quando repatriados não eram alcançados pela tributação. Em resumo, com a apropriação pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil de

64

encargos de responsabilidade das suas Sucursais sediadas no exterior, operava-se verdadeiro planejamento tributário com o objetivo de aumentar os resultados não tributados e, ao mesmo tempo, reduzir os lucros aqui auferidos, os quais se submetiam à incidência tanto por parte do Imposto de Renda quanto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

A partir da edição da Lei nº 9.249, de 1995, ou seja, a partir do ano calendário de 1996, em face da adoção por nosso ordenamento jurídico do princípio da universalidade da tributação, no que se refere à incidência dos tributos aqui litigados tornou-se indiferente a apropriação dos mencionados encargos sociais, tanto pelas Sucursais sediadas no exterior quanto pela Pessoa Jurídica aqui domiciliada.

A adição compulsória dos lucros advindos das atividades exercidas pelas Sucursais no exterior com os lucros alcançados pela Pessoa Jurídica aqui domiciliada traz, como consequência, o oferecimento à tributação de ambos os resultados positivos, o que implica reconhecer que independentemente do estabelecimento apropriar os encargos sociais, o resultado final será o mesmo, ou seja, o lucro a ser submetido à tributação terá a mesma magnitude.”

Entendo, por tudo quanto restou exposto, que os gastos suportados pela recorrente com contribuições para a Previdência Social e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviços – FGTS, são dedutíveis. O Acórdão recorrido, portanto, quanto à glosa dos valores contabilmente apropriados a tais títulos, merece reforma.

Com o advento da Lei nº 8.383, de 1991, foi introduzido em nosso ordenamento jurídico a figura da remuneração indireta dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, quando beneficiários de gastos suportados com benefícios e vantagens, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros:

- com alimentos ou quaisquer outros bens para utilização fora do estabelecimento;
- com clubes e assemelhados;
- salários e encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa;
- conservação, custeio e manutenção de bens arrendados ou alugados, utilizados ou cedidos pelas pessoas anteriormente mencionadas.

Ao regulamentar o artigo 74 da Lei nº 8.383, de 1991, o Poder Executivo, tanto através do Diploma baixado com o Decreto nº 1.041, de 1994 (art. 297, § 3º), quanto pelo Regulamento aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999 (art. 358, § 3º), fixou o tratamento a ser observado para os gastos dessa natureza:

- a) quando pagas a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;

d

62

- b) quando pagas a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados, são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte.

Resta evidenciado que estamos diante de um contexto no qual ocorreu inegável evolução da legislação tributária, com vistas a coibir verdadeiros abusos que não raro eram praticados por sócios, administradores ou gerentes de pessoas jurídicas, certamente contando com a orientação de profissionais qualificados, com o propósito de, majorando os custos ou as despesas operacionais, não só reduzir o resultado alcançado mas, também, transferir recursos para as pessoas físicas dos beneficiários.

Consta da Exposição de Motivos subscrita pelo Sr. Ministro da Fazenda, ao encaminhar o Projeto de Lei nº 913, de 1995, do qual resultou a edição da Lei nº 9.249, de 1995, justificativas que não deixam dúvidas sobre tudo quanto foi afirmado:

“9. Ainda no âmbito da simplificação, a proposta amplia a base tributável, vedando a dedução de despesas passíveis de manipulação, geralmente relacionadas com “fringe benefits”, que beneficiam de forma especial os grandes contribuintes, dotados de sofisticada infra-estrutura contábil-tributária, tornando mais precisa a regra geral de indedutibilidade em vigor, cujos critérios, por serem excessivamente subjetivos, ensejam interpretações conflitantes e prestam-se a práticas abusivas, tendentes a reduzir a base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro.”

Na lição de Noé Winkler “In” IMPOSTO DE RENDA , Forense, Rio de Janeiro, 2ª ed., 2001, pg. 540, temos que:

“11. No âmbito da legislação tributária, e em sintonia com as disposições das leis trabalhistas, serão computados, para fins de apuração do montante de remuneração, todos os pagamentos efetuados em caráter de remuneração pelos serviços prestados à pessoa jurídica, inclusive as despesas de representação e os benefícios e vantagens concedidos pela empresa a título de salários indiretos.

12. A despeito de os salários indiretos abrangerem as despesas particulares dos administradores, diretores, gerentes e seus assessores, nelas incluídas despesas de supermercados e cartões de crédito, pagamento de anuidade de colégios, clubes, associações, etc. julgamos despiciendo tecer maiores considerações acerca da indedutibilidade de tais gastos para fins de apuração do lucro real, face à sua obviedade. Uma vez adicionados à remuneração dos beneficiários, os salários indiretos serão tratados como despesas operacionais dedutíveis, observadas as condições previstas na legislação tributária.”

f

68

Vale dizer, uma vez que os gastos suportados pela pessoa jurídica traduzem benefícios indiretos dos correspondentes beneficiários, e por consequência passam a integrar as remunerações por serviços prestados, assumem eles a natureza de complementação dessa remuneração periódica, não cabendo indagar da sua natureza jurídica originaria ou própria.

A Lei autoriza que determinados gastos possam ser apropriados como despesas operacionais e, de outra banda, que venham de ser adicionados com remuneração indireta atribuída a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou mesmo terceiros em relação à pessoa jurídica que promoveu o pagamento. Os gastos não merecem o tratamento dado aos "benefícios indiretos", quando os benefícios e vantagens forem concedidos a empregados que não aqueles expressamente enumerados. Ou seja, para que possam assumir a condição de benefícios indiretos, a lei impõe como única condição: que sejam destinatários os administradores, os diretores, os gerentes e seus assessores, não alcançando os empregados que não estejam incluídos nessas categorias funcionais.

Todavia, a recorrente não comprovou tratar-se de pagamentos a beneficiários identificados, individualizados, conforme exige a legislação de regência, para que fosse permitida a dedução na apuração do lucro real.

No entanto, há que ser analisada a questão colocada pelo ilustre relator do voto condutor do Aresto atacado, nestes termos:

"Pois bem, trata-se de contribuinte, em cuja declaração de rendimentos (...) do ano-calendário de 1999, exercício de 2000, à fl. 03, do Anexo I, foi consignado "Lucro Real" como "Forma de Tributação do Lucro" e que a "Apuração do IRPJ e da CSLL" foi "Anual".

Regra geral o imposto de renda da pessoa jurídica deve ser determinado considerando-se como período de apuração o trimestre, compreendendo: i) primeiro trimestre os meses de janeiro a março; ii) segundo trimestre os meses de abril a junho; iii) terceiro trimestre os meses de julho a setembro; e iv) quarto trimestre os meses de outubro a dezembro de cada ano-calendário.

A lei concede às pessoas jurídicas o direito de optar pelo pagamento do imposto em cada período mensal, por estimativa, devendo, neste caso, apurar o lucro real no dia 31 de dezembro de cada ano.

Uma vez exercido o direito de optar pela tributação tendo por base o lucro real, seja trimestral ou anual sua apuração, será tal opção irretratável, com validade para todo o ano-calendário.

fl

fl

Em sendo definitiva, cabe à autoridade lançadora observar, na hipótese de exigência de tributo ou contribuição por ato de sua iniciativa, ou por ato de ofício, o período e o regime de tributação assumido pela pessoa jurídica, sendo-lhe defeso impor qualquer alteração, notadamente para o fim de adoção de outro período de apuração do lucro real.

Em abono à tese aqui defendida, invocamos as decisões consubstanciadas nos Acórdãos, dentre outros, cujas ementas vão transcritas:

“CSLL - DESPESAS DESNECESSÁRIAS - DEDUTIBILIDADE - A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido é o resultado do período de apuração com observância da legislação comercial e com os ajustes previstos na legislação específica. Descabe a adição de despesas consideradas desnecessárias, com fulcro unicamente em norma da legislação do Imposto de renda, pois a base de cálculo da contribuição não se confunde com o lucro real tributado pelo imposto de renda.

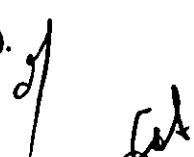
Negado provimento ao recurso de ofício.” (Ac. nº 101-94.070, de 2003).

**“IMPOSTO DE RENDA – PESSOA JURÍDICA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
PROVISÃO PARA DEVEDORES DUVIDOSOS –
ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA –** Optando a pessoa jurídica pelo pagamento do tributo pelo regime de estimativa, a obrigatoriedade de levantar balanço e apurar o lucro real ocorre quando do encerramento do período-base de apuração anual, não cabendo, pois, a exigência de atualização monetária mensal de valores da PDD.

Recurso provido.” (Ac. nº 101-93.077, de 2000).

“IRPJ – ANO-CALENDÁRIO DE 1992 – DECLARAÇÃO DE RENDIMENTO COM APURAÇÃO SEMESTRAL – Aceita a opção manifestada pelo sujeito passivo (apresentação das declarações de rendimentos, com apuração semestral – Portaria MF nr. 441, de 27 de maio de 1992), a autoridade fiscal não pode promover o lançamento de ofício, com base em apuração mensal de resultados.

(...).

Recurso voluntário provido.” (Ac. nº 102-92.453, de 1998). 

"IRPJ – LANÇAMENTO - ARBITRAMENTO DE LUCRO –
Quando o sujeito passivo optou pela apuração semestral de resultados no ano de 1992, respeitando o disposto na Portaria MEFP nº 441/92, não pode prosperar o lançamento fundado de apurações mensais. Além disso, as receitas contabilizadas como direitos a receber de pessoa jurídica de direito público, nos contratos de longo prazo, pela construção de obras públicas podem ser deferidas para a tributação do lucro quando de seu efetivo recebimento e portanto não cabe arbitramento de lucro, como venda de imóveis.

Recurso voluntário provido." (Ac. nº 101-92.950, de 2000).

"IRPJ - NULIDADE DA DECISÃO- Não pode ser acolhida preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, em razão de fato por ela própria causado.

IRP J -LANÇAMENTO DE OFÍCIO- Não prevalece a exigência formalizada segundo o lucro real trimestral, se a forma de tributação adotada pelo contribuinte foi de pagamento com base nas estimativas mensais e apuração do lucro real anual.

CSLL - LANÇAMENTO DECORRENTE.- Por assentar no mesmo suporte fático, o decidido em relação ao lançamento do IRPJ aplica-se, por igual, ao lançamento relativo à CSLL.

Recurso voluntário provido." (Ac. nº 101-94.392, de 2003).

"(...).

CSLL. LANÇAMENTO. FATO GERADOR. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração de resultados pelo lucro real e que optou pelo pagamento mensal do imposto com balanço de suspensão/redução, eventuais irregularidades na apuração de resultados ou a insuficiência de pagamento de imposto e contribuição devem ser apuradas mensalmente, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37 da Lei nº 8.981/95.

Rejeitada a preliminar suscitada e, no mérito, provido parcialmente." (Ac. nº 101-94.030, de 2002).

"LANÇAMENTO DE OFÍCIO - NORMAS PROCESSUAIS – TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO REAL ANUAL - LEI 8541/92 – EXIGÊNCIA DO IMPOSTO COM BASE NO LUCRO REAL MENSAL – IMPROCEDÊNCIA - O ato de lançamento padecerá de vício insanável quando o motivo de fato não coincidir com o motivo legal invocado, decretando-se a nulidade do ato viciado como consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo

BD d

(fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e da norma dita como violada em sua motivação.

Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.” (Ac. nº 101-94.035, de 2002).

Na fundamentação do voto condutor deste último Aresto o Nobre Conselheiro Paulo Roberto Cortez assim se manifestou:

“Na declaração de rendimentos relativa ao exercício de 1997, tempestivamente apresentada pela recorrente (fls. 17/43), constata-se que houve a opção pela apuração do lucro real anual, ou seja, a empresa resolveu tributar seus resultados nos termos da Lei nº 8.541/92, conforme seus artigos, 3º, 23 e seu § 1º, 25, 28, 41 e 42 da Lei nº 8.541, de 23.12.92:

“Art. 3º - A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deverá apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal.”

“Art. 23 - As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa.

§ 1º - A opção será formalizada mediante o pagamento espontâneo do imposto relativo ao mês de janeiro de início de atividade.”

“Art. 25 - A pessoa jurídica que exercer a opção prevista no art. 23, desta Lei, deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano ou na data de encerramento de suas atividades, com base na legislação em vigor e com as alterações desta Lei.”

Art. 28. As pessoas jurídicas que optarem pelo disposto no art. 23 desta lei, deverão apurar o imposto na declaração anual do lucro real, e a diferença verificada entre o imposto devido na declaração e o imposto pago referente aos meses do período-base anual será:

I - paga em quota única, até a data fixada para entrega da declaração anual quando positiva;

“Art. 41 - A falta ou insuficiência de recolhimento do Imposto sobre a Renda mensal, no ano-calendário, implicará o lançamento, de ofício, observados os seguintes procedimentos:

I - para as pessoas jurídicas de que trata o art. 5º desta Lei o imposto será exigido com base no lucro real ou arbitrado;

II - para as demais pessoas jurídicas, o imposto será exigido com base no lucro presumido ou arbitrado.”

"Art. 42 - A suspensão ou a redução indevida do recolhimento do imposto decorrente do exercício da opção prevista no art. 23 desta Lei sujeitará a pessoa jurídica ao seu recolhimento integral com os acréscimos legais."

Assim, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real que optaram pelo recolhimento do imposto com base no lucro por estimativa, devem apurar o lucro real somente ao final do período-base, ou seja, 31 de dezembro.

Contudo, a fiscalização procedeu a lavratura do auto de infração (fls. 06), tomando como base a tributação pelo lucro real mensal, considerando a glosa do prejuízo na alienação da participação societária no mês de agosto de 1996. A partir daí, levou à tributação nesse mesmo mês, o valor de R\$ (...), conforme exposto no Termo de Constatação (fls. 230):

"Valor do bem registrado na contabilidade: R\$ 60.865.399,95.

O contribuinte apropriou integralmente no resultado do período o valor contábil correspondente à alienação da propriedade plena (nua-propriedade + usufruto).

Valor pago pela Compradora/Nua-Proprietária: R\$ (...).

Considerando o prazo de retenção do direito de usufruto por parte da vendedora por 15 anos.

Valor registrado na contabilidade sob a ótica da usufrutuária como um prejuízo não operacional: R\$ (...), resultante da diferença entre o valor total do bem e o valor pago pela Compradora/Nua-Proprietária, ignorando a retenção do seu direito de usufruir do bem."

A partir da vigência da Lei nº 8.541/92, a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, devia pagar o imposto de renda mensalmente, cumprindo-lhe, para tanto, apurar a cada mês os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal (art. 3º da Lei nº 8.541/92). Por conseguinte, pode-se afirmar que a regra geral refere-se ao pagamento do imposto de renda calculado mensalmente com base no lucro real.

Porém, como visto, a própria norma legal facultou ao contribuinte pagar referido imposto mensal, por estimativa, nos termos do artigo 23, e, quando do encerramento do período-base, apurar o imposto anual, com base no lucro real, determinando, assim, eventual diferença entre o imposto devido na declaração e o imposto pago de forma estimativa, durante o ano-calendário. Em havendo diferença de imposto, ele deve ser pago até a data estabelecida para a entrega da declaração de rendimentos anual. Se pago a maior, pode ser compensado ou restituído.

Feita a opção de apuração mensal de resultados ou através de estimativa, o contribuinte deverá seguir as regras próprias de um ou de outro, conforme o caso, não podendo mesclar os procedimentos; quando muito, desistir de sua opção pelo pagamento com base no lucro estimado (art. 23, §§ 2º e 3º).

A opção pelo lucro presumido ou por estimativa pressupõe o pagamento do imposto mensal (Lei nº 8.541/92, arts. 13, § 2º e art. 23, § 1º), sem o que a empresa cai na regra geral do pagamento mensal com base no lucro real determinado na escrituração comercial e fiscal. Seus resultados devem ser apurados mensalmente e, com base neles, pago o tributo mensalmente.

Em caso análogo, a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu pela impossibilidade do Fisco alterar a opção da pessoa jurídica, conforme Acórdão nº 107-02.341, de 04 de julho de 1995, cuja ementa tem a seguinte redação:

“LUCRO REAL – A falta de pagamento mensal do imposto de renda de empresa que não optou pelo lucro presumido (Lei nº 8.541/92, art. 13, § 2º) ou estimado (lei cit. art. 23, § 1º), e tampouco mantém escrituração regular para ser tributada com base no lucro real mensal, enseja o arbitramento dos lucros da pessoa jurídica (Lei cit. art. 41, II). Em tal situação, descabre ao fisco lançar o imposto mensal com base no lucro presumido, posto que a opção por esta forma de tributação é uma faculdade do contribuinte (lei cit., art. 13, “caput”).”

No caso sob julgamento, a empresa efetuou a tributação dos seus resultados apurados no ano-calendário de 1996, com base no lucro real anual. A fiscalização não observou a opção exercida pela contribuinte e efetuou o lançamento de ofício com base no lucro mensal, exercendo a prerrogativa exclusiva da contribuinte, desviando-se da lei, e tornando, assim, insubstancial o procedimento.

O processo fiscal tem por finalidade primeira, o controle da legalidade dos atos administrativos, que deve ser observado pelo julgador por força mesma do princípio da verdade material, na busca da descoberta da existência ou não da hipótese de incidência tributária originária do lançamento.

Assim, é de fundamental importância a verificação da motivação da exigência fiscal, se é adequada aos fatos e também à norma que a embasou, para que se possa definir a linha divisória entre a legalidade da exigência e o direito do contribuinte.

Em que pese a autoridade julgadora declarar que o julgamento em tela encontra-se de acordo com o disposto no artigo 142 do CTN, nas circunstâncias em que o mesmo foi celebrado não se pode afirmar, com segurança, que todos os seus requisitos estejam presentes, sobretudo os dispositivos legais infringidos.

Paulo de Barros Carvalho nos ensina em sua obra “Natureza Jurídica do Lançamento” (pág. 124/137), depois de transcrever a regra do artigo 142 do CTN que:

“O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Tratar-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de

64

justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos.”

Mais adiante, comentando sobre a cláusula do lançamento tributário que diz “*mediante a qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário*” aduziu:

“O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária.”

O Código Tributário Nacional, lei ordinária com eficácia de Lei Complementar, ao tratar da constituição - formalização da exigência - do crédito tributário, através do lançamento, assim dispõe em seu art. 142:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. “

Do texto acima transcrito, verifica-se que o lançamento, como procedimento administrativo vinculado e obrigatório, é de competência privativa da autoridade administrativa regularmente constituída, devendo este, vincular o fato material da irregularidade fiscal levada a efeito pelo contribuinte, com a norma legal disciplinadora.

Na verdade o lançamento por ser um ato praticado pela autoridade legalmente competente, objetivando formalizar a exigência de um crédito tributário, pressupõe, em qualquer das modalidades previstas no Código Tributário Nacional (arts. 147, 149 e 150): a) que tenha sido constatada a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente; b) que a matéria tributável e o montante do tributo devido tenham sido determinados; c) a identificação do sujeito passivo.

A determinação desses fatos, nos estritos termos da lei, pela autoridade administrativa competente, é que dá ensejo, portanto, à figura do lançamento, como

GD *JL*

instrumento empregado pela Fazenda Pública para manifestar sua pretensão ao cumprimento da obrigação tributária.

Isto posto, passemos ao exame das normas contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, no que respeita aos requisitos formais necessários ao procedimento administrativo de constituição do crédito tributário.

Segundo este Decreto, a exigência do crédito tributário deve ser formalizada em Auto de Infração ou Notificação de Lançamento. Em relação ao Auto de Infração, o art. 10 do já citado Decreto dispõe que:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula." (grifei)

Do dispositivo acima transcrito verifica-se a existência de duas espécies de atuações da administração fiscal.

A primeira espécie consiste na ação direta, externa e permanente do fisco, situação em que, constatada infração às normas da legislação tributária a autoridade administrativa competente - no caso: os Auditores Fiscais do Tesouro Nacional, lavrarão o competente auto de infração, com observância das normas constantes do Decreto nº 70.235/72.

Denota-se aqui a preocupação do legislador ordinário em estabelecer os requisitos mínimos indispensáveis à formalização do crédito tributário, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, o dispositivo legal infringido e/ou descrição clara e objetiva dos fatos ensejadores da ação fiscal, o valor do crédito tributário devido e a identificação da autoridade administrativa competente.

Requisitos esses implícitos na norma consubstanciada no art. 142 do Código Tributário Nacional e que dão validade jurídica ao lançamento do crédito tributário.

Nesse sentido, A. A. Contreiras de Carvalho, em sua obra "Processo Administrativo Tributário", Editora Resenha Tributária, edição 1978, p. 105, ao

tecer comentário a respeito da norma contida no art. 9º do Decreto nº 70.235/72, que trata da formalização do crédito tributário através de auto de infração ou notificação de lançamento, afirmou:

"Admitida a existência de crédito tributário, deve ser formalizada a sua exigência, sendo instrumentos dessa formalização o auto de infração, ou a notificação do lançamento, conforme o caso. A cada um desses atos deve corresponder um único tributo. Por constituirem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabelece requisitos para a sua lavratura "

Os requisitos a serem observados em cada um desses atos constam dos arts. 10 e 11, do citado decreto, e não obstante tais atos serem praticados em situações distintas - ação externa ou interna, conforme o caso -, julgo aplicável o ensinamento proferido pelo autor acima mencionado, no sentido de que o instrumento de formalização da exigência do crédito tributário deve revestir-se de certas formalidades, como as que estão previstas nos dispositivos mencionados neste parágrafo. Diz o referido autor:

"Trata-se, como se conclui, de requisitos obrigatórios e concorrentes, uma vez que a preterição de um deles, como já foi assinalado, invalida, juridicamente, a mencionada peça processual. Quando estabelece a lei certas formalidades, como é o caso, e que considera indispensáveis à eficácia do ato, a validade deste passa, evidentemente, a depender da sua observância, tanto mais que o legislador fez questão de tornar expressa essa obrigatoriedade.

(...)

Como é notório, a lei, ou o regulamento, traduz, sempre, uma declaração de vontade dirigida ao intérprete e cujo conteúdo lhe cabe revelar. Mas, como assinala Marcelo Caetano,(8) a vontade tem de manifestar-se por algum modo, que a torne cognoscível. Esse modo por que se manifesta a vontade da lei constitui a forma jurídica do ato, a qual pode consistir em uma ou em várias formalidades. Daí a distinção entre forma e formalidade. Na formalização da exigência do crédito tributário, os instrumentos dessa formalização distinguem-se, quanto à forma, em auto de infração e notificação do lançamento. A lei costuma classificar as formalidades em intrínsecas e extrínsecas, segundo digam respeito à essência ou à forma do ato. A competência do servidor que deve lavrar o auto de infração é formalidade intrínseca, uma vez que a sua preterição determina a nulidade do ato.

(...)

Diaz adverte tornar-se evidente que a vontade do Estado, para que possa produzir efeitos jurídicos, deve ser declarada, e que essa declaração, que pode ser expressa ou tácita, deve ter uma certa forma exterior. A declaração é expressa quando se realiza com os meios que deixam patente o conteúdo do ato. Essa declaração expressa pode ou não ser formal. É formal quando o Direito impõe uma forma como necessária para que seja válida a manifestação da

GD

vontade, vale dizer como elemento essencial do ato ("ad substantiam"). A falta da forma estabelecida na lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houve vício na forma, o ato pode invalidar-se. Em Direito Público, em que o ato é essencialmente formal, este deve expressar-se na forma especial e predeterminada."

Marcelo Caetano, em sua obra "Manual de Direito Administrativo", 10ª edição, Tomo I, 1973, Lisboa, assim se manifesta acerca deste assunto:

"O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.

Formalidade é, pois, todo o ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva." (grifei)

De Plácido e Silva, em sua obra "Vocabulário Jurídico". Vol. I, p. 200, 2ª edição, pág. 712, volume II, diz que:

"As formalidades mostram-se prescrições de ordem legal para feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, ou solenidades próprias à validade do ato ou contrato.

Quando as formalidades atendem à questão de forma material do ato, dizem-se extrínsecas.

Quando se referem ao fundo, condições ou requisitos para sua eficácia jurídica, dizem intrínsecas ou viscerais, e habilitantes, segundo se apresentam como requisitos necessários à validade do ato (capacidade, consentimento), ou se mostram atos preliminares e indispensáveis à validade de sua formação (autorização paterna, autorização do marido, assistência do tutor, curador, etc.)

Quanto às formalidades extrínsecas dizem-se solenes, essenciais, atuais, posteriores e preliminares.

(...)

Essenciais ou substanciais dizem-se quando prescritas pela lei e indicadas como necessárias para a validade dos atos, sem o que eles se apresentam de nenhuma valia jurídica. Não tem existência legal."

Nesta mesma linha de pensamento, Antonio da Silva Cabral, em sua obra "Processo Administrativo Fiscal", Editora Saraiva, 1ª edição, 1993, ao tratar do Princípio da Relevância das Formas Processuais, nos ensina que (pág. 73):

68 9

"Por força desse princípio, toda infração de regra de forma, em direito processual, é causa de nulidade, ou de outra espécie de sanção prevista na legislação."

"Em direito processual fiscal predomina este princípio, pois as formas, quando determinadas em lei, não podem ser desobedecidas. Assim, a lei diz como deve ser feita uma notificação, como deve ser inscrita a dívida ativa, como deve ser feito um lançamento ou lavrado um auto de infração, de tal sorte que a não observância da forma acarreta nulidade, a não ser que esta falha possa ser sanada, por se tratar de mera irregularidade, incorreção ou omissão."

Como visto, o auto de infração deve ser lavrado por agente competente para tanto e deve conter todos os requisitos formais previstos no Decreto nº 70.235/72, inclusive a norma legal infringida pelo contribuinte e, principalmente, respeitar a forma de tributação adotada pela pessoa jurídica.

No caso, os fatos materialmente ocorridos não se enquadram nas normas invocadas pela Fiscalização, como supostamente violadas, quer dizer, inexistindo subsunção dos fatos às normas, não procede a violação daquelas normas jurídicas invocadas.

Versando hipótese semelhante, este Conselho através de julgado de que foi Relatora a ilustre Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Brito, já teve oportunidade de consignar em ementa:

"Nula é a decisão cujos fundamentos não guardem correlação com os fatos revelados nos autos. Preliminar acolhida". (Acórdão nº 106-10.818)

O ato praticado padecerá de vício insanável toda vez que o motivo de fato não coincidir com o motivo legal e a consequência jurídica dessa falta de correspondência entre o motivo (fatos que originaram a ação administrativa) do Auto de Infração e das normas ditas como violadas em sua motivação é a nulidade do ato viciado."

A exigência da Contribuição Social está diretamente vinculada ao que restar decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Portanto, a redução da base de cálculo da mencionada contribuição deverá refletir, na mesma proporção, quanto à formação da base de cálculo da CSLL.

Na linha da fundamentação aqui exposta, acolho a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário correspondente ao ano de 1999, e, no mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para:

fl *9*

- i) restabelecer a dedutibilidade dos gastos com a Previdência Social e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS;
- ii) declarar insubstancial o lançamento relativamente às despesas consideradas desnecessárias, por inobservado o período de apuração eleito pelo sujeito passivo, relativamente aos primeiros, segundos e terceiros trimestres dos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003.

É como voto.

Brasília - DF 09 de novembro de 2006

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL

