



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 11080.010948/97-52
Recurso nº : 107-122962
Matéria : IRPJ - DECADÊNCIA
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : SÉTIMA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Interessado : GENTE SEGURADORA S/A
Sessão de : 14 DE OUTUBRO DE 2003
Acórdão nº : CSRF/01-04.734

RECURSO ESPECIAL – DIVERGÊNCIA – Não resta configurada divergência de interpretação de lei tributária quando a matéria fática é distinta. Provimento concedido em razão de vícios no procedimento de fiscalização não rivaliza com aquele no qual todos os elementos de glosa foram carreados ao processo para pertinente análise.

DECADÊNCIA – IRPJ – Até o advento do sistema de tributação por bases correntes (Lei nº 8.383/91), no qual a declaração de rendimentos ficou conformada a mero ajuste, o lançamento do IRPJ era por declaração, contando-se o prazo conforme os ditames do artigo 173, inciso I e parágrafo único, do CTN. A partir de 1992 o lançamento é por declaração, contando-se o prazo de acordo com o § 4º, artigo 150, do CTN. O Fisco não pode alterar o resultado de período-base já atingido pela decadência, ainda que tal resultado seja negativo.

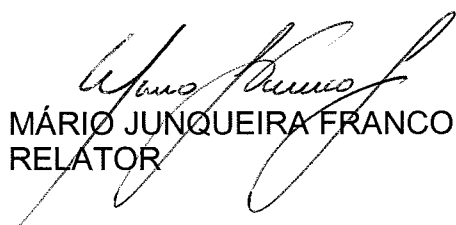
Recurso parcialmente conhecido e, no mérito, negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, quanto ao item glosa (decadência), e, por unanimidade de votos não conhecer com relação aos itens Preclusão e Glosa de Despesas não necessárias, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : CSRF/01-04.734



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA; ANTONIO DE FREITAS DUTRA; MARIA GORETTI DE BULHÕES CARVALHO; CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER; VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE; LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO; REMIS ALMEIDA ESTOL; DORIVAL PADOVAN; JOSÉ CARLOS PASSUELLO; JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA; WILFRIDO AUGUSTO MARQUES; JOSÉ CLÓVIS ALVES; CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS.

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : CSRF/01-04.734

Recurso nº : 107-122962
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela douda Procuradoria da Fazenda Nacional em face do Acórdão 107- 06.061, de 14 de setembro de 2000, no tocante a três matérias, quais sejam: a) decadência do direito de lançar; b) preclusão; e c) ônus da prova na glosa de despesas desnecessárias.

Existentes particularidades em cada item, e visando integral esclarecimento dos meus pares, procurarei fazer um histórico separado por matéria constante do apelo especial.

DA QUESTÃO DA DECADÊNCIA

Inicialmente, para a matéria concernente à decadência do direito de lançar do Fisco, deve-se destacar que a autuação derivou da constatação de que prejuízos gerados no ano-calendário de 1991 e no primeiro semestre de 1992 estavam majorados, tendo em vista a identificação de parcelas de despesas indedutíveis, excesso de variações monetárias contabilizadas e exclusões indevidas do lucro líquido na formação do lucro real.

A constatação de prejuízos irreais naqueles períodos-base motivou a glosa por compensação indevida em anos subseqüentes.

A colenda Sétima Câmara, ancorada no voto do ilustre Conselheiro Luiz Martins Valero, acolheu, quanto à formação dos prejuízos, a preliminar de decadência, restando assim ementado o seu detalhado voto:

“DECADÊNCIA – IRPJ – PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA DE DESPESAS – O direito de a Fazenda Pública constituir exigências tributárias relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, extingui-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, de

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : CSRF/01-04.734

acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. A glosa de despesas, ainda que implique apenas em redução de prejuízos fiscais, por comportar juízo de dedutibilidade, não provada a existência de fraude ou simulação, está impedida pelo decurso do prazo decadencial referido.”

Irresignada, a douta Procuradoria interpôs o presente especial, trazendo como paradigmas os julgados 101-78.282, 101-93.149 e 103-19.571.

Alega a recorrente que “não há prazo decadencial para que o Fisco exerça o seu direito de fiscalizar a escrituração contábil dos contribuintes”, não se podendo negar os efeitos que dela podem decorrer, sob pena de contradição a inviabilizar a própria fiscalização.

Aduz que o ato de fiscalizar e reduzir prejuízo fiscal não importa em lançamento *ex officio*, sendo que seus efeitos não estariam, portanto, adstritos ao prazo decadencial.

Em uma segunda ordem de argumentos, afirma a recorrente que, em todo o caso, o prazo decadencial seria aquele do artigo 173, I, do CTN, importando na contagem somente a partir de 01/01/93, por ser este o primeiro dia útil do exercício seguinte ao que poderia ser lançado.

Por seu turno, a fls. 1058, apresentou o sujeito passivo contra-razões, contestando, *ab initio*, o seguimento concedido, isto porque entende inexistir divergência na interpretação da legislação tributária sobre o tema.

Indica que a Câmara recorrida entendeu decadente somente aquilo que envolve juízo de dedutibilidade, pelo fato de que a glosa corresponderia a um lançamento de ofício, sendo que os paradigmas correspondem a matérias diversas daquelas aqui presentes.

Demonstra que outros ajustes, notadamente os referentes a formação de lucro inflacionário, foram mantidos pela Câmara recorrida, por não integrarem o próprio resultado apurado.

Contra-argumenta ainda que, mesmo que venha a ser superada a questão da admissibilidade, a decisão recorrida está em consonância com a reiterada jurisprudência do Colegiado, a qual entende aplicável aos atos de apuração o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN.

Diz, por fim, que o prazo para manutenção e guarda de livros previsto no parágrafo único do artigo 195 do CTN, combinado como o artigo 174 do mesmo diploma, já havia sido superado.

DA PRECLUSÃO

Com relação a este item, foi glosada despesa no ano-calendário de 1991, porém sem exigência neste período-base.

Na verdade, conforme o item anterior da decadência, o valor glosado correspondeu somente a uma redução de prejuízo, com o lançamento sendo efetuado na compensação indevida em período posterior.

No mérito propriamente dito, trata-se de constituição de provisão denominada pelo contribuinte de “provisão para depósitos judiciais”, à qual foi concedido provimento pela Sétima Câmara tendo em vista tratar-se de postergação.

Opostos embargos declaratórios, foram os mesmos rejeitados, sob o fundamento de que, embora a empresa “não desfile argumentos específicos ...seu inconformismo com a glosa é patente” pois teria rechaçado genericamente todas as glosas efetuadas no lançamento, ao dizer que “claramente deixou a Autoridade autuante de reunir, através do lançamento, elementos que viessem decretar a indedutibilidade de todos os valores glosados, olvidando-se em demonstrar a alegada desnecessidade das correspondentes despesas”.

No especial alega a recorrente que esta matéria não teve qualquer argumento específico quando da impugnação, conforme preceituam os artigos 16 e 17 do Decreto 70.235/72, trazendo como paradigma os Acórdãos 108-05.765 e 108-



Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : CSRF/01-04.734

06225, que afastam o conhecimento do recurso para argumento não apresentado oportunamente na impugnação.

Negado seguimento especial, pelos mesmos motivos expendidos nos embargos declaratórios, foi interposto agravo, que por fim restou provido em despachos consecutivos de um Conselheiro desta Câmara Superior e de seu Presidente.

Oferecidas contra-razões, contra-argumenta o sujeito passivo que a forma, extremamente reduzida, como foi caracterizada a suposta irregularidade no Relatório de Auditoria Fiscal, foi a causa para que esse item ficasse englobado na contestação ao procedimento adotado pelo Fisco de glosar o total das contas.

DA GLOSA POR DESNECESSIDADE

O lançamento compreende a glosa de despesas lançadas nas contas denominadas pelo sujeito passivo de “Representação Social” e “Ajudas de Custo”.

O auditor autuante intimou o sujeito passivo a demonstrar documentalmente os lançamentos efetuados nessas rubricas nos meses de dezembro de cada ano-calendário, fls. 88. Identificando que os valores correspondiam a pagamentos com casas de carnes, doações, festas, refeições, brindes, combustíveis, supermercados, lanches, glosou o montante integral das rubricas, para os anos-calendário de 1991 a 1995.

O aresto recorrido cancelou a exigência, conforme se pode depreender da seguinte ementa:

“GLOSA DE DESPESAS E PROVISÕES – IRPJ – A prova de que as despesas não são necessárias à atividade da empresa deve ser feita pelo fisco, individualizando-se a análise por natureza de cada dispêndio. Não pode ser aceito o procedimento tendente a glosar valores total da conta contábil, respaldado apenas pela juntada de alguns comprovantes tidos como inábeis ou por conterem

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : CSRF/01-04.734

mercadorias cuja aquisição não é usual no ramo da empresa. A glosa de valores provisionados deve ser precedida da necessária verificação da natureza e posterior efetivação dos dispêndios dentro do período abrangido pela ação fiscal.”

A douta Procuradoria interpôs o especial trazendo como paradigma o Acórdão 101-93.089, que por sua vez tem a seguinte ementa:

“IRPJ – DESPESAS NECESSÁRIAS – Não são dedutíveis as despesas cuja necessidade, nos termos da lei, não restou comprovada.”

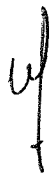
O recurso nesta matéria não logrou, inicialmente, seguimento, pois o douto Presidente da Câmara recorrida entendeu que o acórdão colacionado pela recorrente “não trata do mesmo fato e nem diz explicitamente ser do contribuinte o ônus da prova da necessidade”.

Interposto agravo, foi o mesmo provido, destrancando o especial. A fls. 1044, o douto Conselheiro designado para o agravo fundamenta seu entendimento afirmando que há divergência “na presente questão, haja vista o acórdão juntado como paradigma tratar da mesma matéria do acórdão recorrido, em razão da matéria de despesas não necessárias ser tratada em ambos os acórdãos e divergiram em suas conclusões no tocante ao ônus da prova”.

Por sua vez, em contra-razões, o sujeito passivo suscita a inexistência da apontada divergência, afirmando que o fundamento do acórdão vergastado foi o “procedimento adotado pelo Fisco no sentido de glosar o total das contas sem caracterizar cada uma das despesas e as razões que justificam a submissão delas à tributação, matéria essa não enfocada no Recurso Especial.”

Essas as questões em julgamento.

É o Relatório.



V O T O

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator:

Analiso cada matéria na mesma ordem do relatório, inclusive quanto ao conhecimento das mesmas.

DA DECADÊNCIA

O acórdão recorrido afastou a possibilidade de glosar-se despesas de períodos já decaídos, no caso os períodos de 1991 e primeiro semestre de 1992, para alterar os prejuízos lá registrados. Impediu, portanto, que houvesse lançamento posterior pela compensação indevida do prejuízo.

No acórdão 101-93.149/2000, trazido como paradigma, ao reverso, a colenda Primeira Câmara, à unanimidade de votos, entendeu possível aquele procedimento, conforme se extrai do seguinte excerto, fls. 942:

“Também não procede a reclamação da autuada quanto à glosa da compensação de prejuízo apurado em período-base em relação ao qual já teria recorrido homologação tácita (art. 150 do CTN).

Este Conselho já decidiu que (Acórdão nº 101-79.870/90):

‘Em face do disposto no artigo 195 do CTN e demais legislação correlata, o exame de livros e documentos das pessoas jurídicas não sofre limitações, na sua retroação temporal, vinculados ao quinquênio decadencial. Assim, em relação a exercícios já alcançados pela decadência, a obrigação de exibir livros e documentos e a conseqüente desoneração das correspondentes cominações legais só contempla os contribuintes que não mais disponham desses livros e documentos.’

Nessa linha de conclusão, como bem decidiu o julgador singular, o decurso do prazo de homologação tácita não prejudica o exame de documentos nem impede que sejam levados em conta os reflexos em períodos-base posteriores.”

Despiciendo seria afirmar que está plenamente caracterizada a divergência, devendo ser conhecido o recurso quanto a esse item.

Havendo de ser apreciada a divergência, creio importante frisar que esta egrégia Câmara Superior vem decidindo, reiteradamente, que, no tocante ao IRPJ, o prazo decadencial inicia-se, para os fatos geradores até dezembro de 1991, de acordo com o inciso I do artigo 173 do CTN. Sendo que, a partir de então, com o advento da Lei 8.383/91, que estabeleceu sistemática de bases correntes e conformou a declaração de rendimentos a mero ajuste, o prazo conta-se de acordo com o § 4º do artigo 150 do mesmo diploma.

Assim, para o ano-calendário de 1991, a contagem é o primeiro dia útil do exercício seguinte ao que poderia ter sido lançado, antecipando-se para a data da entrega da declaração, pois, a partir desta, já poderia ter o Fisco exercido o seu dever de lançar (CTN, artigo 173, parágrafo único). No caso em apreço a declaração de rendimentos foi entregue em 22/05/92, fls. 199, esgotando-se o prazo decadencial em 22/05/97, data anterior à da ciência da contribuinte, que se deu em 21/12/97.

Já para o primeiro semestre de 1992, a contagem iniciou-se em 30/06/92, esgotando-se o lustro decadencial em 30/06/97, também anterior à ciência do lançamento.

Assim, pela jurisprudência predominante neste sodalício, ambos os períodos de apuração em foco encontravam-se, na data do lançamento, já atingidos pela decadência, fato que reforça a divergência ora em tela.

Resta saber, portanto, se pode o Fisco alterar o resultado apurado pelo contribuinte em período-base já atingido pela decadência, inclusive para reduzir eventual prejuízo.

Inclino-me pela impossibilidade de tal procedimento.

Conforme brilhantemente destacado pelo voto condutor do aresto recorrido, o resultado negativo de período-base já decadente consolida-se no tempo, pois seria o mesmo que um lançamento de ofício. Ora, se o resultado

apurado não fosse negativo, seria possível ao Fisco, executando os mesmos procedimentos, apurar imposto devido? Por certo que não.

Seria por demais mitigar o conceito da decadência, instituto de ordem pública que visa apaziguar no tempo situações ainda que irregulares, pois o Direito exige que ao longo do tempo haja harmonia nas relações, permitir que se altere o resultado apurado, pelo simples fato que o mesmo tenha sido negativo.

Seja no lançamento por declaração, seja no por homologação, o prazo de cinco anos, contado de acordo com cada tipo de constituição de crédito tributário, esgota a possibilidade de alteração do resultado apurado, impedindo a sua reconstituição pelo Fisco, ainda que seja para reduzir eventual prejuízo.

Nem se diga que se está a ferir o amplo direito de investigação do Fisco, incerto no artigo 195. Este prevalece, porém dele só se poderá extrair elementos de constituição de créditos tributários se não houver óbices ao lançamento, como o da decadência. Fatos do passado longínquo, porém que não interferiram ou não compuseram o resultado apurado, podem ser objeto de lançamento no momento que provocarem efeitos neste mesmo resultado, como sói ocorrer com ajustes do lucro inflacionário acumulado, cuja realização só se dá em períodos futuros distantes, matéria, inclusive, mantida pela Câmara recorrida, coerentemente.

Pelo exposto, conheço do recurso quanto a esta matéria, mas negolhe provimento.

PRECLUSÃO

Diante da negativa de provimento ao item precedente, resta prejudica a presente matéria.



Isso porque a glosa com despesas decorrentes de “provisão para depósitos judiciais” refere-se ao ano-calendário de 1991, período-base que já se encontrava decadente.

Desnecessário analisar a apontada divergência, pois, ainda que se viesse a prover o recurso, pelo mesmo fundamento da decadência, a matéria não seria restabelecida.

Assim, entendo-a prejudica, na merecendo, portanto, conhecimento.

GLOSA DE DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Pela mesma razão anterior, os valores desse item correspondentes a 1991 e ao primeiro semestre de 1992 não podem ser mais considerados.

Mas não é só.

Pela análise do Acórdão recorrido, percebo que a verdadeira razão da decisão de afastar a tributação não está na afirmação genérica de que o ônus da prova cabe ao Fisco. Na verdade o fundamento foi a forma, ou seja, o procedimento adotado.

O que levou a Sétima Câmara a dar provimento foi o fato de que nos autos constam apenas alguns documentos das rubricas apontadas, bem como a redação do Termo de Constatação no qual o auditor autuante se limita a indicar a natureza dos dispêndios em 1991, para depois glosar o total das rubricas nos anos-calendário subseqüentes.

A expressão adotada de caber ao Fisco o ônus da prova deve ser interpretada no contexto da autuação, ou seja, de que deveria o Fisco ter ao menos indicado todos os valores com os quais não concordou, e o motivo, seja pela natureza do dispêndio ou por seu valor exorbitante. A partir daí, e somente assim,

Processo nº : 11080.010948/97-52
Acórdão nº : CSRF/01-04.734

caberia ao contribuinte demonstrar a necessidade do dispêndio. Esse o entendimento da Câmara recorrida.

Como também o do paradigma, no qual a douta Conselheira Sandra analisou todos os gastos realizados, fls. 994 a 995, demonstrando que o lançamento no paradigma obedeceu ao que indicou a Câmara recorrida como procedimento correto, ou seja, a indicação pelo fisco de todos os gastos sobre os quais deveria o contribuinte demonstrar a necessidade, ao contrário de mera glosa pelo total da rubrica, ainda que à luz de alguns documentos.

Por esse motivo os Acórdãos não divergem; convergem.

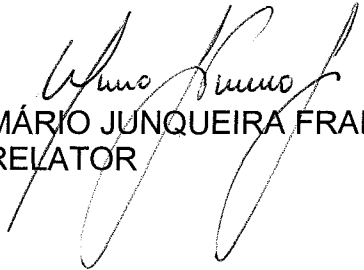
Não se pode no caso presente extrair divergência de interpretação de lei puramente pelo ônus da prova, haja vista que os procedimentos de fiscalização de cada caso são diversos, tendo sido justamente o procedimento a razão de decidir da Câmara recorrida.

Deixo também de conhecer dessa matéria.

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do especial interposto pela Fazenda Nacional, para negar-lhe provimento.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 14 de outubro de 2003.



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR