



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Recurso nº : 149.864
Matéria : IRPJ – Ex.: 1996
Recorrente : BANCO FINANCIAL PORTUGUÊS FILIAL CAIXA GERAL
DEPÓSITOS
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRÁSILIA/DF
Sessão de : 25 DE ABRIL DE 2007
Acórdão nº : 107-08.998

IRPJ – LEI 154/1947 – ISENÇÃO - GOVERNO ESTRANGEIRO - RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO – LIMITES - A isenção de que trata o art. 5º da Lei nº 154/1947, dada em caráter de reciprocidade a Governos Estrangeiros a suas agências ou a quaisquer entidades de sua propriedade, em interpretação conforme os princípios emergentes da Constituição de 1969 e da atual, somente pode ser atribuível a rendimentos derivados do exercício de atividades eminentemente estatais, isto é, de atividades de caráter público, jamais em razão da exploração de atividades econômicas típicas, como é o caso de exploração de atividades financeiras, ainda que por intermédio de instituições financeiras de propriedade de Governos Estrangeiros.

IRPJ - FILIAL DE EMPRESA ESTRANGEIRA - ESTABELECIMENTO PERMANENTE – LEIS 3470/58, ART. 76 E 4.131/62, ART. 42 - EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA - REGIME JURÍDICO APLICÁVEL – As filiais, sucursais, agências ou representações no País de pessoas jurídicas com sede no exterior, ainda que propriedades estatais, “*ex vi legis*”, são equiparadas a pessoas jurídicas nacionais e, via de consequência, pouco importando o regime jurídico a que a sua casa Matriz no exterior esteja submetida, no Brasil, na exploração de atividades econômicas, são contribuintes do imposto sobre a renda e devem ser submetidas ao regime de direito privado

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – CONSULTA – REVOGAÇÃO – EFEITOS – A consulta, certa ou errada, enquanto vigente, garante os seus regulares efeitos, que somente podem considerar-se anulados após a ciência de sua modificação ao contribuinte, realizada por qualquer ato formal da administração. Entretanto, a modificação introduzida de ofício pela autoridade administrativa, como no caso se verificou, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Recurso Provido

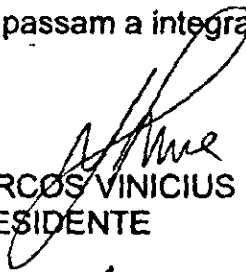
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, BANCO FINANCIAL PORTUGUÊS FILIAL CAIXA GERAL DEPÓSITOS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, HUGO CORREIA SOTERO, RENATA SUCUPIRA DUARTE, JAYME JUAREZ GROTTTO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61

Acórdão nº : 107-08.998

Recurso nº : 149.864

Recorrente : BANCO FINANCIAL PORTUGUÊS-FILIAL DA CAIXA GERAL
DEPÓSITOS

RELATÓRIO

BANCO FINANCIAL PORTUGUÊS-FILIAL DA CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS foi autuado pela falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica referente ao ano calendário de 1996, segundo o auto lavrado às fls. 11/14 e o Termo de Verificação Fiscal (fls. 15/26). E isto porque a empresa se tinha por isenta, de acordo com o despacho do Delegado da Receita Federal na Guanabara (fls. 64) que lhe reconheceu o direito ao gozo da isenção pleiteada.

A empresa impugnou a exigência (fls. 141/177), cujos fundamentos foram resumidos na decisão de primeira instância (fls. 254/255), em que alegou:

- a) tempestividade;
- b) que a impugnante goza de isenção do imposto sobre a renda, tendo em vista o disposto no art. 5º da Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, o que fora reconhecido pela Receita Federal em 12 de junho de 1974;
- c) que estão equivocados os fundamentos da Nota Cosit nº 753, de 25 de outubro de 2000;
- d) que a transformação da Caixa Geral de Descontos em Sociedade Anônima, com capital exclusivamente público, não lhe retira o caráter de entidade governamental;
- e) que a Convenção para evitar a dupla tributação entre o Brasil e Portugal trata as instituições de capital exclusivamente público como equiparadas ao próprio Governo em seu art. XI, item 4;
- f) que a Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947, não foi revogada. Que administração (fiscalização) revogou a isenção sem o devido processo legal, cerceando o seu direito de defesa. A revogação só pode ocorrer por lei;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

g) que a isenção é um fenômeno *ex lege*, não podendo ser revogada por ato da Administração. Admitida a revogação, esta só tem efeito a partir do exercício seguinte.;

h) que a observância de atos da Secretaria da Receita Federal exclui a imposição de penalidades;

i) que não cabe a cobrança de multa e dos juros de mora, tendo em vista que, no seu entender, o sujeito passivo seria isento de imposto sobre a renda;

j) que não se recusou a apresentar o Lalur, pois não estava obrigado a escriturá-lo, por ser pessoa jurídica isenta. Toda a sua escrituração encontra-se à disposição da fiscalização;

k) que o valor referente à provisão para créditos de liquidação duvidosa (R\$ 994.788,97 – decorrente de créditos de operações de empréstimos a pessoas físicas e jurídicas) não deveria ser incluído no lucro real, conforme art. 22 da IN SRF no. 11/96. A autoridade fiscal glosou a despesa com base em presunção, pois não descreveu o motivo pelo qual as condições previstas na Lei no. 8.981/95 foram descumpridas, descumprindo o princípio do contraditório, do ônus de prova a quem alega e da presunção de inocência. Menciona acórdão do Conselho de Contribuintes;

l) relativamente aos valores pagos ao Sr. Antônio Manuel Porto referem-se a rendimentos de prestação de serviços anteriores a 01.12.95, período em que ele não era ainda diretor do Banco, conforme documentos às fls. 226/227. Ou seja, não se trata de remuneração de dirigentes, sendo aplicável a regra do art. 242 do RIR/94, por se referirem a despesas operacionais necessárias, usuais e normais.

m) que o limite de 30% para a compensação de prejuízos fiscais é ilegal e inconstitucional;

n) Conclui requerendo o cancelamento da autuação.

Seus argumentos não foram acolhidos no Ac. DRJ/BSA Nº 14.472, de 08/07/2005 (fls. 252/265), que em resumida síntese, contesta o direito da contribuinte à isenção do imposto porque ela não se enquadraria no conceito de Governo estrangeiro e que a transformação da Caixa Geral de Depósitos em Sociedade Anônima, com capital exclusivamente público, não desnatura essa afirmação. E isso porque, diz o relator, que compulsando a Constituição Portuguesa nada existe que que autorize entender que o Banco Financial Português ou a Caixa Geral de Depósitos compoñham o Governo daquele Estado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

Também repele o argumento de que o Banco Financial Português por força dos disposto no art. XI, item 4, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e Portugal e promulgada pelo Decreto nº 69.393, de 21/10/1971. E isto porque a discussão não está adstrita à tributação dos juros, nem o sujeito passivo faz prova de qual o montante de juros que estaria sendo incluído na autuação, e além disso o dispositivo não traz uma definição geral de Governo ou a equiparação pretendida. Sustenta que a isenção decorre da lei, sendo o ato de isenção meramente declaratório, e, a partir do reconhecimento da isenção, o ordenamento jurídico sofreu diversas modificações, de sorte que, em 1993, quando houve a transformação da Caixa Geral de Descontos em uma sociedade anônima de capital inteiramente público, seria razoável que a autuada tivesse empreendido consulta ao Fisco Brasileiro para questionar se a isenção, que até então usufruía, encontrava, ou não, respaldo na legislação tributária.

Estabelecida a premissa de que a empresa não estava acobertada por isenção conclui que ela estava obrigada à escrituração do LALUR; mantém a glosa da despesa que a provisão para créditos de liquidação duvidosa porque a autuada informara que o montante discutido era parcial não dedutível da provisão para créditos de liquidação provisória (fls. 82), sendo inaceitável que posteriormente diga que era parcela dedutível. Mantém também a glosa de despesa por excesso de retiradas, uma vez que o beneficiário tornou-se diretor da empresa a partir de 01/12/95, e o recibo do serviço de consultora por ele prestado data de 08/01/96 e escriturado na conta de honorários de dirigentes. A revisão da compensação de prejuízos, acrescendo o resultado do período, concedeu também elevação do montante compensado de prejuízo fiscal.

A empresa inicialmente sustenta em seu recurso (fls 272/289) que a questão crucial discutida nos presentes autos é exatamente igual àquela que foi objeto do recurso no Processo 16327.003138/2002-98, qual seja se à época do lançamento prevalecia ou não a isenção do imposto de renda.

A seguir, sustenta o atendimento das condições para gozo da isen



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

tributária, não se dando conta a fiscalização de que a transformação da empresa em sociedade anônima foi para atender os requisitos de concorrência estabelecidos pelo Mercado Comum Europeu, mantendo-se, todavia, o seu capital concentrado nas mãos do Governo português que é o único beneficiário do lucro produzido pela recorrente, e isso o que importa para efeito de gozo da isenção tributária. É irrelevante, no caso, a forma societária adotada pela matriz, importante é que o Governo português é que é o beneficiário de suas rendas. Anexa cópia do parecer do Professor Alberto Xavier que a perda da isenção da recorrente só teria lugar se a Caixa Geral de Depósitos deixasse de qualificar com "governo estrangeiro", conceito empregado pelo Regulamento do Imposto de Renda e que deve ser interpretado como toda e qualquer entidade de titularidade de Estado estrangeiro, independentemente da forma societária. E essa prevalência da propriedade sobre a forma de que se revista a entidade está no Parecer Normativo CST nº 75, de 9/02/71, que após profunda análise do assunto, concluiu que os juros devidos ao Export-Import Bank of the United States (Eximbank) não estariam sujeitos à tributação, "tendo em vista ser o referido banco de propriedade dos Estados Unidos".

Num e noutro caso, os beneficiários dos rendimentos são o Governo português e o Governo americano, e, até por uma questão de isonomia, não se poderia dispensar tratamento diferente ao Governo português.

Discorda do entendimento de que as transformações posteriores na natureza jurídica da empresa tenha ensejado a perda da isenção, prevalecendo os requisitos de propriedade de estado estrangeiro e que nesse estado haja reciprocidade de tratamento. Mas, se a modificação ocorrida por força do Decreto-lei nº 48.953, de 05/04/69, ou do Decreto-lei nº 200/67, tivesse o condão apontado pelo fisco, certo é que a Delegacia da Receita Federal da Guanabara não teria reconhecido a isenção, ou o teria feito por erro, caso em que estaria configurada na espécie a hipótese contida no parágrafo único do art. 100 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

Para a recorrente é bastante para a solução da controvérsia o atendimento aos requisitos previstos no art. 5º da Lei nº 154/47, promulgada muito antes da assinatura do acordo para evitar a dupla tributação, celebrado entre o Governo português e o brasileiro. Mas, se relevância houvesse, não se poderia, por força do parágrafo 4º do art. XI desse acordo, tributar os juros recebidos pela recorrente. E, nesse passo, diz que não caberia à recorrente fazer a prova do montante de juros que teriam sido tributados. Caberia, isto sim, à fiscalização quantificá-lo, intimando a empresa a promover essa prova, ou extrair ela mesmo tais dados da própria declaração de rendimentos da suplicante, anexada aos autos. E se tal dado fosse realmente relevante ainda caberia à turma julgadora converter o julgamento em diligência para determiná-lo. E nada disso foi feito. Por essa e outras razões que desenvolve, sustenta, em pedido alternativo, que a tributação recaia apenas sobre a parte de lucros não oriundos dos juros por ela recebidos.

Quanto a glosa da provisão para créditos de liquidação duvidosa, a recorrente assevera que a fiscalização adotou o famigerado processo de glosa em bloco, quando deveria examinar caso por caso, procedimento repellido pelo Conselho de Contribuintes. E ainda que isso fosse possível, o tratamento fiscal deveria ser o de postergação de imposto como dá conta o Parecer Normativo COSIT 2, de 28/08/96.

Quanto ao excesso de retiradas, a recorrente já demonstrou que era isenta do Imposto de Renda, não se justificando entrar no mérito das questões relacionadas ao excesso do limite admitido para retiradas de dirigentes. Inobstante, o pagamento feito à pessoa física beneficiária daquele rendimento referia-se a período em que a mesma não integrava, ainda, o quadro de dirigentes da instituição, razão pela qual não há que se falar em extrapolação de limites.

A autoridade julgadora omitiu-se na apreciação do argumento de defesa de que a Contribuição Social sobre o lucro deveria ter sido deduzida da base de cálculo do Imposto de Renda, alerta a recorrente, uma vez que a vedação dessa dedução somente passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997, com o advento da Lei nº 9.316/96. Tal fato perde a relevância diante do reconhecimento de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61

Acórdão nº : 107-08.998

sua isenção, já demonstrada nos autos, caso contrário o processo deveria retornar à Turma Julgadora para suprir a omissão.

Suprir omissão, também caberia quanto ao não cabimento da exigência de juros de mora, questão não apreciada pela Turma, caso não reconhecida a sua isenção.

A recorrente sustenta que, se por qualquer razão, ela não gozasse de isenção, caberia ao Governo Brasileiro a iniciativa de cancelar o ato forma de reconhecimento de sua isenção, e não presumir esse cancelamento, como fez a autoridade lançadora.

Por derradeiro, pede o provimento integral do recurso e, se não acolhido esse cancelamento integral, que o seja quanto a glosa das despesas incorridas com a constituição para provisão de devedores duvidosos, e com o alegado excesso à remuneração de dirigentes. Não acolhidas as razões de mérito, voltem os autos à Turma julgadora para suprir as apontadas omissões no julgamento.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

VOTO

Conselheiro - CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES - Relator.

Recurso tempestivo e assente em lei, dele tomo conhecimento.

Procede inteiramente a afirmação da recorrente de que a isenção tratada nestes autos é idêntica à de que trata o Processo nº16327.003138/2002-98, de interesse da mesma empresa e referente aos anos calendários de 1997 e de 1999.

O litígio ali formado deu origem ao Recurso nº 145.726, julgado por esta Câmara no Acórdão nº 107- 107-08.444, de 22 de fevereiro de 2006.

Naquela assentada, a Câmara, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso da recorrente por entender, dentre outras razões constantes do voto do relator, Conselheiro Natanael Martins, de que a recorrente somente tomou conhecimento da modificação do entendimento do fisco que tornou sem efeito a sua isenção, quando da lavratura do auto de infração, em desacordo com o disposto no art. 146, do CTN e no § 12, do art. 48, da Lei nº 9.430/96 e precedentes deste Colegiado, no sentido de que os efeitos da modificação do entendimento introduzida de ofício pela autoridade administrativa somente podem ser aplicadas a fatos geradores futuros.

Esses dispositivos estão assim redigidos:

Código Tributário Nacional:

"Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

Lei nº 9.430, de 27/12/96:

"Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

....."omissis".....

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consultante ou após a sua publicação pela imprensa oficial."

Acompanhei o ilustre relator Conselheiro Natanael Martins no Julgamento do Recurso nº 148.726, comungando dos judiciosos fundamentos então apresentados e que são plenamente aplicados ao caso concreto, pedindo-lhe venia para ora reproduzir o voto por ele proferido, que adoto como razão de decidir na questão relativa à isenção do imposto de renda, e bem assim reproduzir as ementas adotadas.

Eis-lhe o voto:

"Como visto no relatório, o litígio decorre, em síntese, do entendimento da fiscalização no sentido de que a Caixa Geral de Depósitos, após sua transformação em sociedade anônima, não mais faria jus à isenção de IRPJ de que trata o art. 5º da Lei nº 154/47, uma vez que, regida pelas normas de direito privado a partir de 1993, deixara de equiparar-se ao Estado Português, passando a ser entidade assemelhada à empresa pública de que trata o D.L. 200/69, tributável normalmente pelo IRPJ.

De acordo com o art. 5º da Lei nº 154/1947, *"estão isentos do imposto de renda os rendimentos auferidos por governos estrangeiros, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos auferidos em seus países pelo Governo brasileiro"*.

Na letra da lei, dois seriam, portanto, os requisitos exigidos pelo legislador para a fruição do benefício em exame, quais sejam, auferimento de receita

47



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

por Governo Estrangeiro e a existência de reciprocidade quanto ao tratamento do referido rendimento entre tais Estados.

A questão suscitada no presente processo, no contexto da autuação, em tese diria respeito apenas à primeira dessas condições, isto é, ao conceito e alcance da expressão "Governos Estrangeiros".

Conforme comprovam os documentos anexos e relata Alberto Xavier em parecer acostado aos autos do processo, a Caixa Geral de Depósitos foi criada pela Carta de Lei de 10 de abril de 1876, sob a gerência da Junta de Crédito Público (herdeira do Depósito Público do século XVI); posteriormente, em face da reforma operada pelo Decreto-Lei nº 48.953/69, a Caixa Geral de Depósitos transformou-se em pessoa coletiva de direito público. Mais recentemente, a reforma operada pelo Decreto-Lei nº 287/93 transformou a Caixa Geral de Depósitos em sociedade anônima de capitais exclusivamente públicos.

Em 1973, quando já ostentava a qualidade de pessoa coletiva de direito público, a Caixa Geral de Depósitos consultou a antiga Delegacia da Receita Federal da Guanabara a propósito do benefício fiscal de isenção de IRPJ concedido pelo mencionado art. 5º da Lei nº 154/1947 que, nos autos do Processo nº 3.002.417/73 (fls. 155), respondeu:

"Visto e examinado este processo, em que a Caixa Geral de Depósitos, instituição oficial de crédito do Governo de Portugal, com sede em Lisboa, autorizada a funcionar no Brasil, através de sua dependência denominada Agência Financeira de Portugal, requer a outorga da isenção do imposto de renda, nos termos do art. 505 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, e

CONSIDERANDO que, no país de origem da requerente, conforme prova dos autos, as instituições de crédito do Governo Brasileiro gozam das mesmas prerrogativas de isenção tributária,

DEFIRO o pedido para reconhecer, em face da reciprocidade



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

de tratamento, à requerente o direito no gozo da isenção pleiteada."

Essa prerrogativa, todavia, segundo a fiscalização, teria desaparecido em 1993, pois, em face do Decreto-Lei 287/93, a Caixa Geral de Depósitos foi transformada em sociedade anônima com capital exclusivamente público.

É que, argúi o fisco, tal conversão tornara a instituição uma pessoa jurídica privada comum, não mais equiparável ao Estado, sujeita, portanto, às regras de tributação aplicáveis às pessoas jurídicas em geral, à semelhança das empresas públicas brasileiras.

Com efeito, a propósito da transformação da Caixa Geral de Depósitos em empresa pública regida pelas normas do direito privado, asseverou a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal:

"De fato, passou a ser considerada em Portugal uma entidade semelhante ao que constitui uma empresa pública brasileira (entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sujeita a tratamento fiscal normal, capital unicamente do Estado, autonomia administrativa e natureza jurídica de direito privado), tal como descrita no Art. 5º inciso II do Decreto- Lei nº 200, de 25 de janeiro de 1.967...

(...)

Fica claro, na legislação geral e no Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 24, de 25 de fevereiro de 1975, especificamente, que as empresas públicas, como pessoas jurídicas de direito privado, sujeitam-se a tratamento fiscal normal previsto da Legislação do Imposto de Renda." (fls. 14)

Entretanto, sustenta a Recorrente que, não obstante sua transformação em sociedade anônima, a totalidade do seu capital continua em poder do Estado Português, sendo dele a sua exclusiva propriedade, vale dizer, assim como desde a sua criação pela Carta de Lei de 10 de abril de 1876, continua sendo uma Instituição de capitais exclusivamente públicos, o que importaria para fins do gozo da isenção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

Especificamente em relação às empresas públicas, alvo do presente processo, o art. 5º do mencionado Decreto-lei nº 200/67 assim as define:

“Art. 5º Para os fins desta lei, considera-se (...)

II - Empresa Pública - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criado por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em direito.” (grifos não constam do original)

Pautado no dispositivo legal supra, o Ilustre Prof. Celso Antônio Bandeira de Mello¹ bem sintetiza as empresas públicas como ***“pessoa jurídica criada por força de autorização legal como instrumento de ação do Estado, dotada de personalidade de Direito Privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes de ser coadjuvante da ação governamental, constituída sob quaisquer das formas admitidas em Direito e cujo capital seja formado unicamente por recursos de pessoas de Direito Público interno ou de pessoas de suas Administrações indiretas, com predominância acionária residente na esfera federal.”***

As empresas públicas, portanto, são caracterizadas como entes da administração indireta que, criadas por lei e de propriedade exclusiva do Ente Federado, desempenham funções em nome do Estado, podendo, todavia, ser revestidas de quaisquer formas de organização em direito admitidas. Tais atributos não as descaracterizam como uma extensão do próprio ente público.

As considerações que até agora vimos de fazer, no contexto da autuação, repita-se, a meu ver, bastariam para o deslinde do litígio instaurado. Isso porque, se, segundo a fiscalização, a Caixa Geral de Depósitos, notadamente após sua transformação em sociedade anônima, reveste-se de todas as características de uma

¹ Cf. Curso de Direito Administrativo, 17ª ed, São Paulo:2004, Malheiros, p. 172



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

empresa pública brasileira, inevitável é sua denominação, perante o ordenamento jurídico brasileiro, como um ente da administração pública do Estado Português.

Em outras palavras, se é verdade que a Caixa Geral de Depósitos assumira perante o Governo Português papel semelhante às empresas públicas no direito brasileiro, deve ela ser caracterizada como o próprio Estado Português, uma vez que é órgão que compõe a sua administração indireta.

A exposição de motivos da Lei nº 154/1947 (Diário do Congresso Nacional, agosto de 1947, pg. 4793) contribui significativamente para a análise do caso, eis que deixa claro que a isenção trazida pelo seu art. 5º objetivava corrigir uma falha na legislação nacional, senão vejamos:

“As legislações alienígenas do imposto de renda consignam, em geral, o princípio da reciprocidade de isenção de rendimentos auferidos por governos estrangeiros.

Esse princípio, consubstanciado no artigo supra, virá corrigir uma falha de nossa lei, dada a existência, no Brasil, de sociedades de economia mistas, de que participam, diretamente, governos estrangeiros.”

Cumpre esclarecer que a assertiva acima se insere em um contexto em que não existia um conceito legal de “sociedade de economia mista”, que somente surgiu em 1967, com a edição do Decreto-lei nº 200. As “sociedades de economia mista” de que trata o texto referenciado, evidentemente, somente podem ser aquelas em que o Estado detenha o seu absoluto controle.

Na realidade, o que importa verificar é que o legislador, já na criação da norma de isenção, teve por objetivo que a regra de não tributação (isenção) fosse aplicável ao rendimento produzido em favor de Governo Estrangeiro (desde que, obviamente, seu ordenamento contemplasse norma de caráter recíproco), qualquer que fosse a forma de exteriorização da propriedade estatal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

Destarte, coerente com a "*mens legis*" veiculada na exposição de motivos da Lei nº 154/1947, não há dúvidas de que a isenção do IRPJ também pode se aplicar às empresas públicas, autarquias ou agências governamentais, enfim, a qualquer forma de manifestação de propriedade estatal.

A meu ver, portanto, não há nenhum sentido na legislação de que o benefício de IRPJ dado pelo art. 5º da Lei nº 154/1947 seria aplicável apenas a uma especial hipótese de entidade da administração indireta ou a apenas uma forma de participação dos Governos Estrangeiros no País. Pelo contrário, analisando-se o art. 5º da Lei nº 154/1947 e a sua exposição de motivos, entendo que o legislador ordinário foi muito claro em isentar do IRPJ os rendimentos auferidos por Governos Estrangeiros no País, a partir do que verifico que a isenção de que trata o dispositivo em comento atinge todo e qualquer numerário pago a Governos Estrangeiros, independentemente da forma e por intermédio de que entidade de sua propriedade este aqui teria sido obtido.

Com efeito, se é verdade que a Lei nº 154/1947 pretendeu isentar os rendimentos auferidos pelos Estados Estrangeiros, interpretação essa que me parece a mais plausível pela leitura do texto legal, vejo desse entendimento uma consequência que, "*prima facie*", seria de fundamental importância para a solução da controvérsia instaurada. É que, a mera equiparação do Banco Financial Português a empresa pública nacional, como feita pela fiscalização sem outra consideração qualquer, não seria motivo suficiente para negar a isenção contemplada no diploma legal de 1947, eis que tal benefício recai sobre o rendimento que, auferido no Brasil, tenha como destinatário último o Governo Português, independentemente da forma como este atue no Brasil.

Ou seja, todo e qualquer rendimento auferido por Governos Estrangeiros no País, ainda que decorrente de empresas de que participe, desde que haja reciprocidade, deve ser beneficiado pela isenção de IR.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

No caso, se as ações do Banco Financial Português – Filial da Caixa Geral de Depósitos, são de propriedade exclusiva do Governo Português – questão não posta em dúvidas nos autos do processo -, todos os lucros gerados no Brasil a partir dessas participações são, em última instância, do único acionista da sociedade, que é o próprio Estado Português, que, por determinação legal, teriam os rendimentos isentos do imposto.

Na verdade, a regra de isenção contida na Lei nº 154/1947 nada mais é do que a consagração no direito interno brasileiro do princípio internacional da imunidade recíproca dos Entes Governamentais.

Essa isenção recíproca entre Estados Estrangeiros, na lição de Ricardo Lobo Torres², *“tem existência pré-constitucional, não sendo jamais concessão do direito positivo do Estado tributante ou de tratados internacionais (...)”*. De fato, a reciprocidade de tratamento entre os Estados quanto à não tributação do patrimônio e da renda uns dos outros decorre da própria noção da supremacia dos interesses públicos e de que os rendimentos por eles auferidos são empregados na gestão e desenvolvimento das suas respectivas sociedades.

Entretanto, mesmo a fiscalização apenas tendo feito mera referência ao Parecer Normativo 24/75, da antiga Coordenação do Sistema de Tributação e embora não tenha dado relevo aos seus fundamentos, não posso deixar de reconhecer que a matéria em questão - como provocado pelo e. Conselheiro Luis Martins Valero nos debates realizados no plenário quando do julgamento do caso em questão -, mais do que se saber se o recorrente teria ou não os seus rendimentos isentos em face de, indiscutivelmente, ser de propriedade do Governo Português, antes deve passar pela discussão sobre o alcance possível da isenção recíproca conferida pela vetusta Lei 154/47.

² Cf. Teoria de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidade e Isonomia, vol. III, 1999, Renovar, p. 317



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

É que, se é fora de dúvidas o fato de que a regra de isenção recíproca existe no ordenamento e que representa - como já dissemos -, o primado do princípio internacional da imunidade recíproca existente no direito internacional e que abrangeria qualquer manifestação de propriedade dos Entes Governamentais³, fora de dúvidas também é o fato de que a isenção em causa deve ser interpretada em face do ordenamento jurídico, tendo em vista, sobretudo, os grandes princípios emergentes da Carta da República, em especial os que dizem respeito ao tratamento tributário que se deve atribuir a entes Governamentais, isto é, ao alcance possível da regra de imunidade recíproca.

Na pretérita Constituição da República, no Título III – Da Ordem Econômica e Social - a propósito das empresas públicas, dizia o texto da Carta Magna:

“Art. 170. Às empresas privadas compete, preferencialmente, com o estímulo e o apoio do Estado, organizar e explorar as atividades econômicas.

§ 1º Apenas em caráter suplementar da iniciativa privada o Estado organizará e explorará diretamente a atividade econômica.

§ 2º Na exploração, pelo Estado, da atividade econômica, as empresas públicas e as sociedades de economia mista reger-se-ão pelas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive quanto ao direito do trabalho e ao das obrigações.

§ 3º A empresa pública que explorar atividade monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às empresas privadas.”

Na vigente Constituição, não discrepando da anterior no que concerne

³ Veja-se, a propósito, os Pareceres Normativos 40/71 e 75/71 que, em face da Lei 154/47, reconheceram a isenção do imposto de renda no pagamento de juros ao EXPORT – IMPORT BANK OF THE UNITED STATES – EXIMBANK, instituição financeira de propriedade dos Estados Unidos e, ainda, o PN CST 789/71, que reafirma que a isenção em apreço é atribuível, indistintamente, a Governos estrangeiros ou a agências de sua propriedade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

a matéria tributária, dispôs o legislador constituinte:

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

(...)

II – a sujeição ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quando aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

(...)

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.”

Ou seja, tanto na pretérita quanto na atual Constituição, as empresas públicas, exploradoras de atividades econômicas, não gozam de nenhum privilégio, pelo contrário, assim como as demais empresas privadas, são contribuintes do imposto sobre a renda, daí o acerto do velho PN CST 24/75, referido pela fiscalização em seu lançamento, do qual, por pertinente ao caso, transcrevo a seguinte passagem:

“Ora, como vimos acima, as empresas públicas e as sociedades de economia mista tem personalidade jurídica de direito privado “ex vi legis”. Por conseguinte, (...) sujeitam-se ao tratamento fiscal normal previsto na legislação do imposto de renda (...).”

Tanto isso é verdade e, certamente, fruto das discussões que então se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

tinha no trato da questão, que o legislador, logo após a edição do referido Parecer Normativo, com o objetivo de regular uma adequada forma de tributação das empresas públicas e das sociedades de economia mista, baixou a Lei 6.264/75.

De fato, já afirmando, em seu preâmbulo, que tais entidades sempre foram contribuintes do imposto sobre a renda, em seu art. 1º, dispôs a Lei 6.264/75:

“Art. 1º A partir do exercício de 1975, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias ou quaisquer outras empresas de cujo capital participe pessoa jurídica de direito público, calcularão o imposto de renda de conformidade com o disposto nesta Lei.”

E o legislador, reafirmando que tais empresas sempre foram contribuintes do imposto sobre a renda, com o declarado objetivo de resolver as discussões então existentes sobre o assunto, após disciplinar o novo (especial) regime tributário que a estas seria aplicável a partir de 1975, dispôs no art. 6º da Lei:

Art. 6º As empresas públicas e sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, que na data da publicação desta Lei encontrarem-se em débito com a Fazenda Nacional, relativamente ao imposto sobre a renda de pessoa jurídica, poderão efetuar o recolhimento do tributo devido, dispensados multas, juros moratórios e correção monetária, ainda que tenha sido efetuado lançamento ex-offício, desde que o requeiram dentro de 180 (cento e oitenta) dias a contar da data de vigência desta Lei e desistam de todo e qualquer procedimento administrativo e judicial relativo ao referido débito.”

Vale dizer, a Lei 6.264/75, em consonância com os princípios emergentes da Carta de 69, ao mesmo tempo em que, na linha do PN CST 24/75, reafirmou em relação às empresas públicas e sociedades de economia mista o caráter de contribuintes do imposto sobre a renda e baixou um específico regime de tributação, de forma a incentivar o fim dos litígios então existentes, concedeu uma espécie de anistia fiscal a tais entidades, exonerando-as do pagamento de multas, juros e correção



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

monetária no prazo que estipulou.

Neste passo, já podemos afirmar que a isenção de que trata o art. 5º da Lei 154/1947, pela sua estreita relação com os princípios informadores da imunidade de entes estatais, seria aplicável, pois, somente aos denominados atos de império, isto é, a atos derivados de manifestações de atividades típicas do Estado, e não a atos de gestão - na já clássica distinção feita pelo Ministro Rezek no voto vista que proferiu nos autos da Apelação Cível nº 9.696/SP, RTJ 133/159, modificando a jurisprudência do STF a propósito da imunidade de Estado Estrangeiro, reconhecendo que esta somente se aplicaria a atos de império e não a atos de gestão.

Dentro desse contexto, emerge a primeira questão que, a nosso ver, é fundamental para o deslinde da matéria "*sub judice*", qual seja: Em face do ordenamento jurídico brasileiro, vigente ao tempo da consulta formulada pela recorrente - então "*pessoa colectiva de direito público*" na terminologia do ordenamento jurídico Português -, o regime tributário a ela aplicável seria diverso do que teria se estabelecido quando de sua transformação em sociedade anônima de capitais exclusivamente públicos, operada pelo Decreto-lei nº 287/93?

Releva notar, de acordo com o parecer do eminente tributarista Alberto Xavier, acostado aos autos do processo (fls. 328/340) que, a seu ver, já sob a ótica do ordenamento jurídico português, desde a reforma operada pelo Decreto-lei nº 48.953/69, resultaria do item 7 de seu preâmbulo, que em parte abaixo transcrevo, que a Caixa Geral de Depósitos seria uma empresa pública:

"Definida, no plano económico, a verdadeira natureza da instituição, cumprirá depois extrair as consequências que ela comporta no plano jurídico, nomeadamente quanto aos problemas em causa.

"Para tanto, deve começar-se por não perder de vista que a Caixa é simultaneamente um estabelecimento de crédito do Estado e uma instituição gestora da previdência do funcionalismo público.

"No exercício das suas funções de crédito, o objecto da actividade d-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

Caixa é a oferta no mercado de serviços de natureza bancária e financeira em condições de relativa concorrência com os demais elementos do sistema. Para esse efeito, a Caixa tem de organizar a gestão de forma a obter da sua actividade produtiva, os recursos necessários para cobrir o custo dos serviços prestados e assegurar o desenvolvimento futuro da instituição.

"As características apontadas são afinal, as que definem a Caixa, neste aspecto, como uma empresa produtora de serviços e, porque se trata de um Instituto do Estado, a sua classificação, de harmonia com a terminologia hoje corrente, é a de *empresa pública*.

Então, visto que mesmo sob a ótica do ordenamento português a Caixa Geral de Depósitos - da qual a recorrente, Banco Financial, é filial -, desde 1969 seria uma empresa pública, a segunda indagação que se impõe é a seguinte: Ao tempo em que a consulta feita pela recorrente à antiga Delegacia da Receita Federal da Guanabara foi formulada, qual seria o regime tributário a ela aplicável, considerando que, por se tratar de estabelecimento permanente, o regime jurídico aplicável é o brasileiro?

Bem, os doutos em direito administrativo, embora de forma geral tenham críticas às manifestações feitas no direito positivo no trato da matéria, são unânimes no sentido de que podem existir empresas públicas explorando atividades efetivamente estatais e, portanto, regidas segundo as normas de direito público, como podem existir – e como de fato generalizadamente a história mostrou existir -, empresas públicas explorando atividades económicas, estas regidas pelas normas de direito privado, inclusive para efeitos tributários, não porque leis ordinárias assim teriam determinado, mas sim porquanto do que já emergia da Carta de 69 e foi reafirmado na Carta de 88.

Nesse sentido a lição de Marçal Justem Filho, em sua recente obra⁴:

"As empresas estatais se subordinam a regimes jurídicos diversos conforme forem exploradoras de atividade económica ou

⁴ Curso de Direito Administrativo, Editora Saraiva, 2005, pgs. 106/107.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

prestadoras de serviços públicos.

Em alguns casos, as empresas estatais têm por objeto exercer atividades econômicas, tal como faria a iniciativa privada. Isso se passa no caso do Banco do Brasil e da Petrobras, por exemplo. Essas entidades têm um regime quase integralmente de direito privado.

(...)

Essa diferença reflete uma distinção feita pela Constituição, quando disciplina a intervenção estatal no setor econômico. Segundo a doutrina prevalente, a Constituição distingue, nos arts. 173 e 175, “atividade econômica” (propriamente dita) e “serviço público”.

(...)

Já as atividades de serviços público são de titularidade do Estado e se sujeitam sempre ao regime de direito público.”

Celso Antonio Bandeira de Mello, em seu monumental Curso de Direito Administrativo⁵, no mesmo diapasão, assevera:

“Há, portanto, dois tipos fundamentais de empresas públicas e sociedades de economia mista: exploradoras de atividades econômicas e prestadoras de serviços públicos ou coordenadoras de obras públicas e demais atividades públicas. Seus regimes jurídicos não são, nem podem ser, idênticos, como procuramos demonstrar em outra oportunidade.

No primeiro caso, é compreensível que o regime jurídico de tais pessoas seja o mais próximo possível daquele aplicável à generalidade das pessoas de Direito Privado, Seja pela natureza do objeto de sua ação, seja para prevenir que desfrutem de situação vantajosa em relação às empresas privadas – às quais cabe a senhoria no campo econômico -, compreende-se que estejam, em suas atuações, submetidas

⁵ Malheiros Editores, 2004, 18ª ed., pg. 175.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

a uma disciplina bastante avizinhada da que regula as entidades particulares de fins empresariais. Daí haver o Texto Constitucional estabelecido que em tais hipóteses regular-se-ão pelo regime próprio das empresas privadas (art. 173. § 1º, II.”

Ora, se a Caixa Geral de Depósitos, sob a ótica do ordenamento jurídico português, nos idos de 1969, já era tida como empresa pública, se, sob a ótica do ordenamento jurídico brasileiro, como tal desde então também já seria classificável, segue-se daí que a sua submissão, segundo as leis portuguesas, ao regime de direito público ou ao regime de direito privado, para efeitos de tributação no Brasil é irrelevante, pois, como visto, o que importa, para efeitos de definição do regime tributário aqui aplicável é a atividade que a entidade estatal desenvolve. Se, por hipótese, desenvolve atividade tipicamente estatal, submete-se ao regime de direito público e, nesse contexto, não se submeteria à tributação pelo imposto sobre a renda; Se, ao contrário, desenvolve atividade econômica, típica de empresas privadas, submete-se às normas de direito privado e, conseqüentemente, à tributação pelo imposto sobre a renda, da mesma forma das demais empresas em cujo segmento concorre.

Aliás, o Decreto 70.221, de 01 de março de 1972 (fls.308 do Processo 16327.000840/2001-19), que autorizou a Caixa Geral de Depósitos a funcionar no País, como se pode ver abaixo, já deixava claro a natureza das atividades que seu estabelecimento permanente aqui iria exercer:

“Art. 1º Fica a Caixa Geral de Depósitos, instituição oficial de crédito, com sede em Lisboa, Portugal, autorizada a funcionar no Brasil, através de sua dependência denominada Agência Financial de Portugal, para a realização de operações bancárias, inclusive de câmbio, mediante regulamento próprio, a ser aprovado pelo Conselho Monetário Nacional, respeitados os dispositivos legais vigentes.”

Veja-se que na consulta que a recorrente formulou, constante das fls.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

314/315 do Processo 16327.000840/2001-19, que em parte abaixo transcrevo, ratifica as atividades que esta desenvolveria:

"A Agência Financeira de Portugal que é filial da Caixa Geral de Depósitos, é um Órgão do Governo Português, autorizada a funcionar no Brasil. O seu Regulamento Interno que se intitula Regulamento da Agência Financeira de Portugal – filial da Caixa Geral de Depósitos – já obteve a necessária aprovação do Conselho Monetário Nacional, aprovação essa que atesta estar o mesmo dentro das finalidades da Instituição e em perfeita concordância com as leis brasileiras.

Esclareça-se também que o referido Regulamento em nada desviou-se dos termos do Decreto-lei nº 210/72, de 23 de junho de 1972, do Governo de Portugal, o qual dá à referida Agência as seguintes atribuições:

- 1º - A prática de operações bancárias em geral, incluindo as de câmbio;**
- 2º - A realização no Brasil de operações de receita e despesa de conta do Tesouro Português, designadamente a recolha de fundos disponíveis nos Cofres dos Consulados de Portugal e o pagamento de encargos de qualquer natureza autorizados pelos Ministérios competentes;**
- 3º - O apoio financeiro, mediante operações de crédito ou outras, designadamente a empreendimentos ou transações de interesse para o desenvolvimento das relações económicas luso-brasileiras;**
- 4º - Quaisquer outras atividades próprias dos bancos comerciais, autorizados pela lei brasileira ou por ela não expressamente proibidas."**

Nessa linha de raciocínio, como ao estabelecimento permanente aqui existente, isto é, ao Banco Financeira, aplicam-se as regras do ordenamento brasileiro, afastando-se, aliás, diversamente do que argumenta a recorrente, as regras existentes no Tratado Brasil/Portugal, a conclusão inarredável que se impõe é a de que, por



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

explorar atividades típicas de instituições financeiras, como denunciam seus estatutos e suas rendas, não seria beneficiário da isenção de que trata a Lei 154/47 que, em interpretação conforme a Constituição pretérita e presente e, ainda, segundo o entendimento do E. Supremo Tribunal Federal, somente seria aplicável se este desenvolvesse atividades tipicamente estatais.

De fato, no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, se a entidade estatal desenvolve atividades típicas do Estado se submete, exclusivamente, ao regime jurídico de direito público; se, no entanto, desenvolve atividades econômicas típicas das empresas de direito privado, se submete ao regime jurídico de direito privado, sendo irrelevante que, no exterior, a casa matriz de estabelecimento permanente aqui situado, como é o caso, no passado ou no presente, segundo o ordenamento jurídico a ele atribuível, fosse de direito público ou privado.

Assim, considerando que a Caixa Geral de Depósitos, a par do desenvolvimento de atividades do Estado, tanto em Portugal quanto aqui, atua como agente econômico, explorando atividades típicas de instituições financeiras, errou a antiga Delegacia da Receita Federal da Guanabara ao reconhecer-lhe, em consulta específica que formulara, o "*status*" de entidade isenta, sendo certo que, por tudo quanto dissemos, não teria sido a reforma operada na Caixa Geral de Depósitos em 1993 que teria modificado os seus efeitos.

Segue daí, que somente quando da efetivação do lançamento levado a efeito no Processo 16327.000840/2001-19, julgado nesta Câmara em face do Acórdão 107-08.404, isto é, em 26 de abril de 2001, oficialmente, levou-se ao conhecimento da recorrente a modificação do entendimento então exarado pela antiga Delegacia da Receita Federal da Guanabara, pelo que, conseqüentemente, pelas regras emergentes do CTN e da legislação ordinária e, ainda, na linha da jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, o auto de infração em questão não pode prosperar.

Deveras, Valdir de Oliveira Rocha, em sua já clássica obra sobre a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

matéria⁶, embora reconhecendo que a administração possa rever seus atos, disserta:

“153. A consulta fiscal é apresentada para obter decisão vinculante da Administração. Esse efeito vinculante produzido pela resposta à consulta é a certeza dada pela Administração para a dúvida apresentada pelo interessado. Essa certeza confere segurança jurídica ao consulente que, procedendo, na situação de fato, conforme a decisão dada pela Administração, põe-se a salvo de exigências que não as apontadas na resposta.

(...)

154. Esse efeito vinculante, para a administração, da decisão definitiva (resposta) dada, produz um efeito preclusivo ou irretratabilidade para o Fisco Administração. Nesse sentido se manifestam Gilberto de Uihôa Canto, Hely Lopes Meirelles e Antonio da Silva Cabral. Esse feito

preclusivo, que alguns chamam de *coisa julgada administrativa* e que poderia ser também chamado de coisa decidida administrativamente, ou simplesmente de decisão administrativa, significa a irretratabilidade da Administração quanto à aplicação da resposta dada, diante das situações de fato por ela amparadas já consumadas.

Hely Lopes Meirelles assinala “que é a força vinculante da decisão final do fisco, que esclarece e estabiliza a situação do contribuinte, tornando-a definitiva e irretratável nos limites da *coisa julgada administrativa*. O resto é consequência desse efeito.”

E mais adiante, já tratando da possibilidade de revisão da consulta, com acerto conclui Valdir de Oliveira Rocha⁷:

A definitividade da resposta não significa

⁶ A Consulta Fiscal, Dialética, 1996, pgs. 95/96
⁷ Ob. Cit., pg. 97



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

imodificabilidade, portanto. A modificação da resposta, no entanto, só opera para o futuro.

Aliás, com conteúdo de norma geral em matéria de legislação tributária, que tem aplicação à resposta à consulta, o Código Tributário Nacional revela que "Art. 146. A modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa ou judicial nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução".

Aliás, se dúvidas porventura pudessem ainda remanescer quanto ao efetivo alcance do CTN, o legislador ordinário, na Lei 9.430/96, ao modificar o procedimento de consulta, terminou por dissipá-las, senão vejamos:

"Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos de consulta serão solucionados em instância única.

(...)

§ 12. Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dado ciência ao consultante ou após a sua publicação pela imprensa oficial."

Outro não tem sido, como já assinalado, o entendimento do Conselho de Contribuintes, como se vê abaixo:

"Acórdão nº : 101-94.540

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. – CONSULTA. – EFEITOS. - A resposta dada à consulta vincula a administração até que venha de ser alterada. Inviável à Administração Pública negar validade ao procedimento do contribuinte, quando em conformidade com a orientação recebida, resultante de resposta fornecida em consulta anteriormente formulada. Vindo a ocorrer alteração do entendimento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

expresso em decisão proferida em processo de consulta, a nova orientação irá atingir tão-somente os fatos ocorridos após a publicação do ato na imprensa oficial ou à ciência dada ao consulente, exceto na hipótese de a nova orientação lhe for mais favorável. No caso, esta alcançará, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Recurso conhecido e provido."

"Acórdão nº : 101-94.584

REO – CONSULTA – EFEITOS – Os efeitos de resposta favorável em consulta só se interrompem com ciência específica da consulente do novo entendimento contrário da administração, ou com publicação pela imprensa oficial de ato específico. De toda forma, só produzem efeitos para fatos geradores futuros.

Recurso de ofício negado."

Acórdão nº.: 101- 94.191

EFEITOS DA CONSULTA - A resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Não pode, a Administração Pública,

negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Assim, embora reconhecendo que a resposta dada à recorrente nos autos de 1973 pela antiga Delegacia da Receita Federal da Guanabara, no sentido de que gozaria da isenção de que trata a Lei 154/47, fora equivocada, mas considerando que, como já dito, somente quando do lançamento que sofreu nos autos do Processo 16327.000840/2001-19 – julgado nesta Câmara em face do Acórdão 107-08.404 -, ou seja, em 26 de abril de 2001, oficialmente, a recorrente tomou conhecimento da modificação do entendimento da administração, que tornou sem efeito, pois, a resposta que anteriormente recebera, de acordo com CTN, art. 146, legislação ordinária, Lei 9.430/96, art. 48, § 12 e precedentes deste E. Conselho de Contribuintes, os efeitos da modificação do entendimento introduzida de ofício pela autoridade administrativa somente podem ser aplicados a fatos geradores futuros.

Por tudo isso, considerando – repita-se -, que a consulta anteriormente



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 16327.002743/2001-61
Acórdão nº : 107-08.998

concedida à recorrente reconhecendo ser isenta do IRPJ somente foi objeto de revogação em 26 de abril de 2001, dou provimento ao recurso.

É como voto."

E, por entender que a empresa se achava sob consulta que lhe reconhecia expressamente a isenção do imposto de renda ao tempo do lançamento, considero prejudicadas as demais matérias objeto do auto de infração.

Dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 25 de abril de 2007

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES