



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº	19515.720519/2011-05
Recurso nº	Embargos
Acórdão nº	1202-001.077 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de Matéria	4 de dezembro de 2013
Embargante	FAZENDA NACIONAL
Interessado	OPERADORA DE SHOPPING CENTER ELDORADO

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006, 2007, 2008

CONTRADIÇÃO. FUNDAMENTO E DECISÃO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste contradição quando o fundamento descrito no voto caracteriza erro de direito e nulidade do lançamento por vício material e a decisão é pelo cancelamento da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos embargos opostos. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima e Orlando José Gonçalves Bueno.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

A Fazenda Nacional apresenta embargos de declaração, tempestivamente, em face do acórdão 1202-001.002, que teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

DESPESA DE ALUGUEL. PESSOAS RELACIONADAS. GLOSA TOTAL. DESCABIMENTO.

Descabe a adição ao lucro líquido equivalente a glosa total da despesa de aluguel no caso de pagamento efetuado para pessoa jurídica com sócios em comum, quando a legislação tributária permite expressamente a dedução até o limite do valor de mercado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Exercício: 2006, 2007, 2008

DESPESA DE ALUGUEL. PESSOAS RELACIONADAS. GLOSA TOTAL. DESCABIMENTO.

Descabe a adição ao lucro líquido equivalente a glosa total da despesa de aluguel no caso de pagamento efetuado para pessoa jurídica com sócios em comum, quando a legislação tributária permite expressamente a dedução até o limite do valor de mercado.

Nos embargos, é apontada contradição no voto, pois, segundo a embargante, “*o argumento ligado a vício na metodologia aplicada para a determinação do tributo, ou seja, a violação do art. 142 do CTN enseja a nulidade por vício formal do lançamento e não, o seu cancelamento*”.

Alerta para a previsão contida no inciso II do art. 173 do CTN e pede que seja saneada a contradição existente entre a fundamentação e a conclusão do acórdão, citando precedentes que decidiram pela nulidade por vício formal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Os embargos foram conhecidos para se esclarecer sobre o verdadeiro alcance da decisão, haja vista a indicação de suposta contradição pela embargante.

A questão se apresenta na caracterização do vício do lançamento, se de natureza formal ou material, o que não teria ficado claro no voto que concluiu pelo cancelamento da autuação. A embargante sustenta que, em se tratando de vício formal, por ferir o art. 142 do CTN, caberia a nulidade do lançamento e não o seu cancelamento definitivo.

Antes de se concluir sobre os efeitos da nulidade, cumpre perquirir sobre a natureza do erro, se de fato ou de direito.

O ato de lançamento é um procedimento administrativo, que se inicia com a ação fiscal até a notificação do lançamento ao sujeito passivo. Como um procedimento moderadamente formal, ele possui pressupostos que devem ocorrer para a realização da norma concreta, qual seja, o lançamento, previstos no art. 10 do PAF e no art. 142 do CTN, os quais disciplinam a formalização da constituição do crédito tributário.

Assim, o fato jurídico tributário é verdadeiro para o direito quando seu enunciado descritivo foi elaborado de acordo com as regras do sistema e em consonância com as provas coletadas.

Se o vício formal decorre do erro de fato, o material decorre do erro de direito. Assim, enquanto a ocorrência de defeito no instrumento do lançamento que configure erro de fato é convalidável e, por isso, anulável por vício formal, o erro na subsunção do fato ao critério material da regra-matriz de incidência que configura erro de direito é vício material.

Caso caracterizada, a viabilidade do saneamento do vício ensejaria a anulação do lançamento por vício formal e permitiria uma nova formalização, aplicando-se o art. 173, II, do CTN.

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 485) pode ser utilizada para esclarecer sobre a definição de erro de fato:

(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lógicos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do consequente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato.

Ocorre erro de fato, em outras palavras, quando há um descompasso entre o ato normativo concreto (o lançamento) e os fatos da vida real.

De outro lado, ainda consoante o festejado doutrinador (2010, p. 486):

Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, inter-normativa.

(...)

Quer os elementos do fato jurídico tributário, no antecedente, quer os elementos da relação obrigacional, no consequente, quer ambos, podem, perfeitamente, estar em desalinho com os enunciados da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo, acrescendo-se, naturalmente, a possibilidade de inadequação com outras normas gerais e abstratas, que não a regra-padrão de incidência.

Assim, no erro de direito ocorre um equivocado cotejamento entre a norma tributária (hipótese de incidência) e o fato jurídico tributário, no tocante a um dos elementos do consequente da regra-matriz de incidência, qual seja, o material. Nesse caso, a convalidação é impossível.

Desse modo, o erro na interpretação da regra-matriz de incidência no que concerne ao aspecto material da obrigação tributária gera um lançamento nulo por vício material, não se aplicando a regra especial de contagem do prazo decadencial do art. 173, II, do CTN.

No caso concreto, a autuação foi descrita no relatório fiscal nos seguintes termos:

No caso em tela, conforme planilhas dispostas pela Operadora Eldorado, a mesma apurou o cálculo do lucro da atividade de estacionamento para, aí sim, calcular o referido aluguel. Após tal cálculo, a empresa refez todos os cálculos do DRE da empresa, incluindo a citada despesa de locação, já com o montante de 95% do lucro da atividade que deveria ter sido oferecido à tributação para cálculo do IR e CSSL.

Em suma, tal "aluguel" de 95% da receita líquida de aluguel citado pela empresa, corresponde, conforme os próprios relatórios apresentados, a 95% do lucro da atividade.

Levando-se em consideração que o montante de 95% do lucro da atividade não foi oferecido à tributação, tal valor, conforme disposto no artigo 249, I e p.u., I do Decreto 3.000/99 (RIR/99), deverá ser adicionado ao lucro líquido, a saber:

[...]

Para que existisse a citada despesa de aluguel, a mesma deveria ser incluída quando da elaboração do DRE demonstrativo do

resultado do exercício, após o cálculo do lucro bruto, de acordo com as normas contábeis aceitas.

No caso, a Operadora Eldorado, após o cálculo do lucro da atividade, adotou 95% desse lucro a título de aluguel, inserindo novamente estes 95% em novo cálculo do DRE , a título de "despesas operacionais" de aluguel, diminuindo, com isso, o valor da base tributável para o IR e CSSL (sic).

A empresa, após este novo cálculo, oferece apenas 5% do lucro a título de base de cálculo para os tributos IR e CSSL (sic) e não os 100% que deveria ser o valor a ser considerado pela empresa como o de base para cálculo do lucro da empresa e, portanto, para o cálculo dos citados tributos.

A DRJ manteve o lançamento sob o fundamento assim exposto na ementa:

DEDUÇÃO DE DESPESA. INDEDUTIBILIDADE. ADIÇÃO AO LUCRO LÍQUIDO.

Considera-se indedutível para fins de apuração do lucro, a despesa de aluguel de imóvel estabelecido entre as partes, em que locador e locatário apresentam os mesmos sócios/co-proprietários, em valor extremamente elevado para o tipo de atividade da empresa, exorbitando os conceitos de normalidade e usualidade para a dedutibilidade da despesa operacional, cabendo, neste caso, a adição desta despesa na determinação do lucro real.

No voto embargado constou:

A autoridade fiscal considerou inoponível ao Fisco, como fundamento de despesa dedutível, a cláusula contratual que estabelece a importância de 95% da "receita líquida" do período e adicionou a respectiva despesa ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

A recorrente alega que a autoridade fiscal, indiretamente, glosou a despesa de aluguel em sua totalidade, e defende que a despesa deduzida é operacional, sendo necessária, usual e normal à atividade da empresa. Sustentam ainda, que não poderiam ser equiparadas a receita líquida apurada com o fim específico de cálculo do aluguel com a receita líquida apurada para fins tributários, nos termos do art. 280 do RIR/99.

De fato, o procedimento adotado pela autoridade fiscal, muito embora não tenha buscado caracterizar diretamente a glosa da despesa com o aluguel do estacionamento, o fez de modo indireto, ao considerar que o montante pago a esse título deveria ser adicionado ao lucro líquido em sua totalidade.

[...]

Todavia, não se pode concordar com o raciocínio da autoridade fiscal para justificar o lançamento da integralidade da despesa de aluguel pago entre pessoas relacionadas, especialmente

quando, para esse caso, existe regra específica e clara determinando que somente “não são dedutíveis os aluguéis pagos a sócios e dirigentes de empresas no que exceder o valor de mercado” (inciso I do § 1º do art. 351 do RIR/99).

Como se vê, restou evidenciado que houve uma glosa indireta de despesa, embora o fundamento da autuação tenha se limitado ao art. 249, I e parágrafo único do Decreto 3.000/99 (RIR/99). Dessa forma, não se trata de mero erro de enquadramento legal, visto que a fundamentação fática da autuação não se subsume na regra especial de dedução de despesa de aluguel.

Aqui, não se verifica um simples erro formal, mas um erro de direito, em que a descrição dos fatos e a subsunção à norma jurídica, da forma como efetuada pela autoridade fiscal, não corresponde à adequada aplicação do direito. Isso foi reconhecido pela própria DRJ, ao se referir à fundamentação legal correta aplicável ao caso (inciso I do § 1º do art. 351 do RIR/99) e corroborado pela decisão ora embargada, que considerou a apuração fiscal equivocada por não aplicar corretamente as normas tributárias pertinentes ao caso.

Assim, não se trata de simples imprecisão do lançamento por insuficiência na descrição dos fatos ou na metodologia de cálculos ou equívoco no enquadramento legal, visto que houve, de fato, uma incorreta apuração da infração tributária.

Tratando-se de erro de direito, cumpre declarar nulo o lançamento por vício material, o que equivale ao cancelamento originalmente proposto. Isso demonstra a inexistência da contradição apontada pela embargante.

DISPOSITIVO

Em razão do exposto, nega-se provimento aos embargos de declaração.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner