



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 10120.001594/93-81
Recurso n.º. : 105-110.137
Matéria : IRPJ e OUTROS – EX. 1990
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : GONÇALVES GARCIA & OLIVEIRA LTDA.
Recorrida : 5ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sessão de : 02 de dezembro de 2002
Acórdão n.º. : **CSRF/01-04.338**

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA VERDADE MATERIAL – PRESSUPOSTOS – No processo administrativo, para que o órgão julgador possa invocar a aplicação dos princípios da legalidade e da verdade material mister se faz a instauração do litígio. Se o próprio contribuinte apresenta seu conformismo, ainda que tácito, com parte do crédito tributário lançado de ofício, inclusive promovendo recolhimentos a título de tributos e de multa de ofício, não cabe ao órgão julgador acolher pedido no sentido da exoneração da exigência dos juros de mora, sob o fundamento de que a exigência do principal (tributo) seria indevida.

Recurso especial a que se dá provimento.

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 maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator), Antônio de Freitas Dutra, Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Victor Luís de Salles Freire, José Carlos Passuello, Zuelton Furtado e Wilfrido Augusto Marques. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Manoel Antônio Gadelha Dias.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



Processo n.º : 10120.001594/93-81

Acórdão n.º : CSRF/01-04.338



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 10 DEZ 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, REMIS ALMEIDA ESTOL, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, VERINALDO HENRIQUE DA SILVA, JOSÉ CLÓVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES E MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.001594/93-81
Acórdão nº. : CSRF/01-04 338

Recurso nº. : RP/105-110.137 (RP/105-0.440)
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A FAZENDA NACIONAL, por seu procurador credenciado junto ao Primeiro Conselho de Contribuintes, inconformada com o decidido no acórdão nº. 105-12.155, de 08/01/1998, fls. 206 a 230, ingressou com recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 232 a 234, com fulcro no artigo 5º., inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, Anexo I, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17/03/98).

Ao julgar o recurso voluntário a Egrégia Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, ora recorrida, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso nos termos do voto do relator, vencidos os Conselheiros Nilton Pêss, Charles Pereira Nunes e Verinaldo Henrique da Silva, que também davam provimento parcial ao recurso, porém, apenas para excluir da exigência o encargo de TRD relativo ao período de fevereiro a julho de 1991. O voto do Relator apresenta o seguinte teor, fls. 229:

*"Concluindo, o voto em relação ao processo como um todo é no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para, **com relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte e ao Programa de Integração Social - PIS**, excluir da exigência a parcela do lançamento que ainda não foi recolhida; **com relação ao FINSOCIAL**, excluir do lançamento a importância que exceder à aplicação da alíquota de 0,5% (meio por cento) sobre a base de cálculo, assim como os valores lançados a título de Taxa Referencial Diária - TRD no período de fevereiro a julho do ano de 1.991, devendo ser exigido nesse período os juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração; e **com relação ao Imposto de Renda Pessoa jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro**, afastar da exigência tão somente os valores lançados a título de Taxa Referencial Diária - TRD no período de fevereiro a julho do ano de 1.991, devendo ser exigido nesse período os juros de mora à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração."*

Cientificada do acórdão em 08/04/1998, fls. 231, a Fazenda Nacional deu entrada do recurso especial no mesmo dia, fls. 232 a 234. Assevera, em síntese, que a decisão recorrida foi contrária à lei e à evidência da prova dos autos. Alega que aquele Colegiado ultrapassou sua competência, por decidir sobre assunto não litigioso, enfrentar litígio inexistente e examinar matéria que não foi objeto de decisão de primeira instância.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.001594/93-81
Acórdão nº. : CSRF/01-04 338

O recurso em pauta circunscreve-se à decisão da Câmara recorrida que, diante da resignação e pagamento, por parte da contribuinte, da parcela principal do lançamento — tributo e multa — e remanescendo impago e impugnado apenas os juros por conta da discordância de sua cobrança com base na TRD, afastou, de ofício, a referida parcela acessória atrelada aos créditos tributários do IRRF e PIS — por serem os últimos indevidos; e, determinou nova apuração do valor devido de Finsocial à alíquota de 0,5% (meio por cento), para compensá-lo com o já pago e cobrar o saldo, se houver.

Mediante Despacho PRESI nº. 105-0.132/98. fls. 236 a 239, o ilustre Presidente da Quinta Câmara deu seguimento ao recurso no que se refere ao Imposto de Renda na Fonte - IRF, Programa de Integração Social - PIS e FINSOCIAL, por atender aos pressupostos de admissibilidade.

Regularmente cientificada da interposição do recurso especial, fls. 256, na data de 22/09/1998, a contribuinte deixou de apresentar contra-razões.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.001594/93-81
Acórdão nº. : CSRF/01-04 338

VOTO VENCIDO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER – Relator.

Presentes os pressupostos legais de admissibilidade do recurso especial contidos no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, anoto que se trata de recurso especial com fundamento no inciso I do permissivo regimental, em razão de decisão não unânime e/ou contrária à evidência das provas contidas nos autos, não de recurso especial de divergência, circunstância que, ao meu modo de ver, possibilidade ampla revisão do lançamento tributário.

A Fazenda Nacional considera que o julgado ultrapassou os limites da lide por não ter sido objeto de impugnação (instauração da fase litigiosa) e nem de recurso voluntário a matéria apreciada pela Câmara. Requer, em face disto, a reforma do acórdão para prevalecerem os votos vencidos, por sua coerência, objetividade e correto exame das provas dos autos.

A questão, sem dúvida, é de fundamental importância, pois que sua solução determinará o sentido teleológico do julgamento administrativo e seu percurso — da solução — perpassará os princípios que norteiam a função da administração pública no Estado Contemporâneo.

Para tanto, convém iniciarmos nosso estudo pela natureza da função da administração tributária e pelos princípios constitucionalmente estabelecidos — art. 37, *caput* — aplicáveis à justiça administrativa, especialmente o da **legalidade**, do qual emerge outro, não expresso, mas não menos importante, o da **verdade material**.

A FUNÇÃO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal e o sistema normativo estabelecem e delimitam a contribuição compulsória que cabe aos cidadãos para a manutenção do Estado.

Por seu turno, atribuem a órgão específico e a seus agentes o dever-poder de averiguar o correto cumprimento das normas impositivas por parte daqueles aos quais ela se dirige.

Sem embargo, o dever-poder “é uma função atribuída pelo ordenamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.001594/93-81
Acórdão nº. : CSRF/01-04 338

jurídico para ser exercida por **dever de ofício** e que não pode ser confundida com uma **ação de defesa de direito subjetivo ou de uma simples faculdade**, já que 'a relação tributária funciona de forma diferente das obrigações de Direito Privado, porque seu regramento é todo de Direito Público', especialmente com regência do Direito Administrativo e particularidades do próprio Direito Tributário, sendo a sua principal característica a indisponibilidade sobre o cumprimento dos deveres jurídico-tributários impostos diretamente pela lei" ¹(grifei).

Assim, os agentes munidos da prerrogativa legal de fiscalizar e administrar o cumprimento da obrigação tributária o fazem em defesa do sistema normativo que, por sua vez, visa à justa distribuição do custeio estatal por seus integrantes.

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE OBJETIVA E DA VERDADE MATERIAL

"A Fazenda Pública arrecada tributos em obediência a um imperativo legal, não porque possua interesse subjetivo a defender. Ao aplicar a lei impositiva, a administração fazendária somente tem o interesse objetivo de exercer a sua função constitucional, não possuindo motivo ou conveniência além do que está objetivamente prescrito nas regras jurídicas pertinentes" ²

No processo administrativo fiscal, a autoridade julgadora não atua como simples parte ou juiz, mas tem o dever-poder de revisar a legalidade da atuação do agente lançador e de todos que intervieram anteriormente no processo.

Neste sentido, Alberto Xavier entende que o Fisco, no procedimento administrativo, atua como "*parte imparcial*", haja vista que não existe uma real contraposição de interesses, mas uma atividade puramente objetiva na descoberta da verdade material como pressuposto de uma correta aplicação da lei ³.

Assim, nas palavras de Aurélio Pitanga, ob. cit., :

"Nestas condições, a autoridade fiscal, ao verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o contribuinte e determinar o montante do tributo devido não estará agindo em seu interesse próprio, porém, cumprindo a sua função legal própria, como, também, ao decidir um recurso administrativo fiscal não estará atuando, a autoridade fiscal, como parte e juiz simultaneamente, mas controlando a legalidade da atuação da autoridade

¹ Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário*, Rio de Janeiro, 1996, 2ª Edição, Forense, p.7

² Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais e seus Efeitos*, in *Revista de Processo*, jan.-mar., 1982, São Paulo, *Revista dos Tribunais*, p. 54.

³ Alberto Xavier, *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 121 e segs., citado por Aurélio Pitanga Seixas Filho, *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário*, Rio de Janeiro, 1996, 2ª Edição, Forense, p.14.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.001594/93-81
Acórdão nº. : CSRF/01-04 338

inferior, como é dever hierárquico das autoridades administrativas superiores."

Não é por outra razão que o texto do Decreto nº. 70.235, de 1972, estabelece a função do processo administrativo fiscal nos seguintes termos, *ipsis litteris*:

*"Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de **determinação** e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal". (grifo meu).*

O vocábulo "determinação", no texto do artigo inaugural da norma, não é limitado pela solução de eventual lide, mas obriga o julgador a revisar a correção do lançamento, quanto a sua legalidade, em todas as instâncias percorridas pelo processo. Não se pode conceber que seja mantida a cobrança de crédito tributário que se sabe indevido.

No caso específico em estudo, tivemos o pagamento do principal remanescendo em lide o acessório. Temos, portanto, um crédito que não está totalmente satisfeito.

Tratando do IRRF, vemos que a infração foi erroneamente capitulada, pois a norma que fundamenta o auto foi posteriormente considerada revogada à época da ocorrência infracional e do lançamento, que, em verdade, deveria ter como suporte legal os arts. 35 e 36 da Lei nº. 7.713, de 1988, alterando, inclusive, a alíquota aplicável, fls. 218/220.

No que toca ao PIS/Faturamento, os Decretos-leis que dão suporte à exigência foram expungidos do ordenamento jurídico por Resolução do Senado Federal, após terem sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, fls. 222/223.

Em ambos os casos, ante a iniciativa da Contribuinte em pagar o tributo/contribuição e respectiva multa, agora tidos como indiscutivelmente devidos, nada pode ser feito, de ofício, a respeito da repetição do indébito, mas sim, no tocante ao acessório.

Por mais que se apresentem silogismos ou interpretações lógicas do sistema normativo, não pode, o intérprete, o julgador administrativo, olvidar os princípios que, no dizer do filósofo, jurista e professor Miguel Reale, "são verdades ou juízos fundamentais que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade"⁴

4 Citado por Lutero Xavier Assunção, *Princípios de Direito na Jurisprudência Tributária*, São Paulo, Ed. Atlas, 2000, p. 14.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10120.001594/93-81

Acórdão nº. : CSRF/01-04 338

Os princípios estão para o sistema normativo como as colunas mestras estão para um edifício: são a sustentação sem a qual a alternativa é ruir.

Portanto, sem avançar em nenhuma repetição, é correta a decisão que afasta o conseqüente — os juros — se sabido que o antecedente — o tributo ou contribuição — era indevido.

A decisão noutro sentido seria corroborar o erro — ainda que da iniciativa da Contribuinte —, proceder com injustiça, anuir ao enriquecimento sem causa.

O mesmo raciocínio se aplica ao julgado do Finsocial, embora ele seja devido sobre outras bases. Nada é avaliado no concernente à repetição, apenas é ajustado o pago ao devido, dando-se tratamento coerente à legalidade e a verdade material.

Sem embargo, considero correto o entendimento exarado no acórdão recorrido.

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Brasília – DF, 02 de dezembro de 2002.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



VOTO VENCEDOR

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Redator Designado

Com a devida vênia do Senhor Relator, divirjo do seu entendimento esposado no voto submetido ao plenário desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Conforme relatado, o contribuinte teve lavrados contra si 5 (cinco) autos de infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, ao Imposto de Renda Devido na Fonte, à Contribuição Social sobre o Lucro, à Contribuição para o PIS/Faturamento e à Contribuição para o FINSOCIAL/Faturamento.

Já na impugnação parcial aos lançamentos **o contribuinte limitou-se a questionar a parte do crédito tributário concernente aos juros de mora calculados com base na variação da Taxa Referencial Diária (TRD)**, tendo inclusive recolhido, para cada auto de infração, valores integrais a título de tributo (ou contribuição social) e de multa de ofício (com a redução prevista em lei).

Não obstante, invocando os princípios da legalidade e da verdade material que devem nortear o julgamento administrativo tributário, o Senhor Relator, mesmo reconhecendo que a exigência de juros de mora com base na variação da TRD só não é cabível no período de fevereiro a julho de 1991, concluiu que deveriam ser cancelados integralmente os juros de mora ainda não recolhidos pelo contribuinte, no que diz respeito aos lançamentos do IR-Fonte e da contribuição para o PIS, e, parcialmente, no que tange ao lançamento da contribuição para o FINSOCIAL, dependendo do que vier a ser calculado quando de execução do acórdão.



Data maxima venia, parece confundir o Senhor Relator o dever de ofício da **autoridade fiscal**, fora do processo, com o agir de ofício do **jugador administrativo**, dentro do processo.

Não percebeu o Senhor Relator, na transcrição do trecho da obra *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – A Função Fiscal*, de Aurélio Pitanga Seixas Filho, relativo ao dever-poder da autoridade administrativa, que o i. Professor se referia ao dever-poder “que **a autoridade fiscal** (destaquei) tem de exigir das pessoas o cumprimento dos seus deveres tributários”.

Também parece não ter percebido o Senhor Relator, ao transcrever trecho do trabalho *Regime Jurídico dos Recursos Administrativos Fiscais e seus Efeitos*, do mesmo autor citado, **publicado em 1982**, que, à época, os Delegados da Receita Federal acumulavam as funções de autoridade fiscal e de autoridade julgadora.

Nesse contexto é que afirmou o respeito tributarista que “ao decidir um recurso administrativo fiscal não estará atuando, **a autoridade fiscal** (destaquei), como parte e juiz simultaneamente, mas controlando a legalidade da atuação da autoridade inferior, como é dever hierárquico das autoridades administrativas superiores”.

Para o deslinde da presente controvérsia, releva destacar que os princípios que regem o processo civil, em sua grande maioria, também informam o processo administrativo tributário.

Nesse sentido, assim como na esfera judicial o juiz não pode instaurar o processo sem a provocação da parte, no âmbito administrativo, o poder-dever do órgão julgador incumbido de rever os atos emanados dos órgãos da administração tributária depende de iniciativa do contribuinte ou interessado.

O contribuinte ou interessado deve se dirigir ao órgão julgador competente e apresentar o seu inconformismo.



Se não há inconformismo, não há impugnação; se não há impugnação, não se instaura o litígio; se não há litígio, não há o que ser julgado; se não há julgamento, não cabe recurso; se não há recurso, também não há que se falar em segunda instância de julgamento.

Também no processo administrativo tributário está presente o princípio da eventualidade ou da preclusão.

Por esse princípio, cada faculdade processual deve ser exercitada dentro da fase adequada, sob pena de perda da oportunidade da prática do ato respectivo.

Assim como no processo civil, no processo administrativo tributário os prazos processuais são preclusivos. Ou seja, decorrido o prazo fixado pela lei, extingue-se o direito de praticar o ato. Opera-se, para aquele que se manteve inerte, o fenómeno denominado preclusão processual.

É sabido que a preclusão decorre do fato de o processo ser uma sucessão de atos que devem ser ordenados por fases lógicas, a fim de se obter a prestação jurisdicional, com precisão e rapidez.

A preclusão se justifica pela aspiração de certeza e segurança que, no processo, muitas vezes prevalece sobre o ideal de justiça.

Nesse sentido, a jurisprudência administrativa é mansa e pacífica no sentido de que, por exemplo, a intempestividade do recurso impede que se conheça das razões ofertadas, consolidando o decidido em primeira instância.

Opera o que a doutrina convencionou chamar de preclusão temporal.

Mutatis mutandis, o mesmo raciocínio deve ser adotado para a hipótese de o recurso, embora tempestivo, só alcançar parte da decisão atacada. A matéria não questionada não poderá ser conhecida pelo órgão julgador.

Imagine-se, para ajudar na compreensão, que, nessa mesma hipótese, o contribuinte viesse a se arrepender e ingressasse, após o prazo, com um novo recurso, agora para se insurgir contra a mencionada decisão como um todo.

É evidente que a preclusão se consumou, não cabendo ao órgão julgador conhecer da matéria cuja decisão o contribuinte já aceitara. Operou-se a denomina preclusão lógica, que decorre da incompatibilidade do ato praticado com outro que se pretendia praticar.

Idêntico raciocínio vale para a hipótese de recurso, tempestivo, em que o contribuinte aceita parcialmente a decisão de primeira instância e até efetua o pagamento correspondente a essa parte.

Só cabe ao órgão julgador conhecer do recurso nos limites da irrisignação do contribuinte ou interessado.

Com efeito, no juízo de admissibilidade dos recursos, o juiz deve verificar se estão presentes os denominados requisitos intrínsecos e extrínsecos.

Dentre os requisitos intrínsecos destacam-se: 1. o cabimento; 2. o interesse; 3. a legitimação; e 4. **a ausência de fato extintivo do direito de recorrer.**

À falta desse último requisito citado, que é a hipótese dos presentes autos, constatada pela concordância parcial com os termos da decisão de primeira instância, o recurso, por óbvio, só alcança a matéria sobre a qual não houve resignação.

Assim sendo, *concessa venia*, a C. Câmara recorrida laborou em flagrante equívoco, ao adentrar em mérito que não foi levado a seu conhecimento, qual seja, o da ilegalidade dos lançamentos do IR-Fonte, da contribuição para o PIS e da contribuição para o FINSOCIAL.



Com efeito, no processo administrativo tributário, a busca da verdade material não pode ser feita ao arrepio dos demais princípios que lhe são caros, especialmente o da segurança jurídica.

Como ensina Humberto Theodoro Júnior¹, no processo civil justifica-se a existência do *princípio da preclusão*, que se assenta no princípio da segurança jurídica, para evitar-se "o desenvolvimento arbitrário do processo, que só geraria a balbúrdia, o caos e a perplexidade para as partes e para o próprio juiz".

O Professor James Marins entende ser aplicável o *princípio da preclusão* também ao processo administrativo tributário, sem que isso, por si só, implique ofensa ao princípio da verdade material.

Segundo o respeitado tributarista, até mesmo no que se refere ao tema da oportunidade para a realização de provas no processo administrativo tributário é aplicável o *princípio da eventualidade ou da preclusão*.

Sobre o assunto, o parágrafo 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, acrescentado pela Lei nº 9.532/97, estabelece que a prova documental será apresentada na impugnação, *precluindo* o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; disser respeito a fato ou direito superveniente; ou destinar-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Para James Marins², "tem caráter *preclusivo* (destaquei) a obrigação do contribuinte em apresentar documentos no momento do oferecimento da impugnação, com exceção apenas aos casos em que haja comprovado motivo de força maior ou quando o documento refira-se a fato ou direito superveniente à impugnação ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos".

¹ Curso de Direito Processual Civil, Vol. I, Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 244.

² Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial), 2ª ed. São Paulo, Dialética, 2002, p. 273.

Conclui James Marins³ que, embora alguns comandos dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 "possam representar certo grau de desprestígio ao princípio do informalismo não ofendem o princípio da ampla defesa, pois, apesar de tornarem mais técnica a apresentação da impugnação, *oportunizam* a articulação de toda a matéria de defesa e a produção das provas documentais e periciais".

O *princípio da preclusão* encontra-se presente também na própria Lei nº 9.784, de 29/01/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Referida lei, principiológica, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário da União, traz em seu corpo alguns dispositivos que deixam claro a aplicabilidade, no processo administrativo em geral, do *princípio da preclusão*, senão vejamos.

O art. 3º da citada lei elenca, entre outros direitos do administrado, o de formular alegações e apresentar documentos *antes da decisão*, o que vem a ser reiterado pelo seu art. 38, que estabelece que o interessado poderá, na fase instrutória e *antes da tomada da decisão*, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias etc.

Já o art. 40 da mesma lei confirma o caráter *preclusivo* dos prazos estabelecidos para o administrado se manifestar, ao dispor que "quando dados, atuações ou documentos solicitados ao interessado forem necessários à apreciação de pedido formulado, o não atendimento *no prazo fixado pela Administração* (destaquei) para a respectiva apresentação implicará arquivamento do processo".

Retornando ao exame do presente recurso especial, identifico no voto do Senhor Relator, para justificar o entendimento esposado no aresto ora hostilizado, ponderações no sentido de que "(...) tivemos o pagamento do principal remanescendo em lide o acessório. Temos, portanto, um crédito que não está

³ Ob.cit., p. 273.



totalmente satisfeito” ou de que “é correta a decisão que afasta o conseqüente – os juros – se sabido que o antecedente – o tributo ou contribuição – é indevido”.

Com todo o respeito, não me parece pertinente tal assertiva, pois para que o Colegiado pudesse decidir, em tese, sobre a legitimidade da utilização da variação da TRD no cálculo dos juros de mora, é absolutamente irrelevante indagar-se da natureza das infrações cometidas, bem assim dos tributos lançados.

Ainda segundo o Senhor Relator, o vocábulo “determinação”, contido no art. 1º do Decreto nº 70.235/72, “obriga o julgador a revisar a correção do lançamento, quanto a sua legalidade, em todas as instâncias percorridas pelo processo. Não se pode conceber que seja mantida a cobrança de crédito tributário que se sabe indevido.”

Mais uma vez reiteramos: o processo administrativo tributário pressupõe a existência de litígio; sem a provocação por parte do contribuinte, não há litígio, não há processo administrativo, não há falar-se em aplicação do princípio da legalidade.

Essa mesma linha de entendimento foi externada por esta Primeira Turma, no Acórdão nº CSRF/01-02.806, de 06/12/1999, que examinou caso em tudo semelhante ao dos presentes autos, reformando acórdão emanado da **mesma** Câmara ora recorrida, cujo voto condutor foi da lavra do **mesmo** Conselheiro Relator do aresto ora vergastado.

Transcrevo a seguir, por oportuno, excertos do voto que integra o citado Acórdão nº CSRF/01-02.806:

“Como se extrai do relato, o recurso em causa questiona o posicionamento adotado pela maioria dos componentes da Câmara *a quo* em apreciar, naquela oportunidade, matéria não litigiosa, porquanto não prequestionada na impugnação, momento esse em que se instaura a fase litigiosa do procedimento, cuja matéria tampouco fora mencionada na fase recursal.



Além de não prequestionar a matéria, verificou-se a concordância da autuada quanto à legitimidade do lançamento, a qual insurgiu-se tão somente contra a aplicação da TRD sobre os valores lançados, tanto que efetuou o pagamento desses valores com os acréscimos legais que considerou devidos, logicamente excluindo a TRD objeto da discordância.”

No que tange ao IR FONTE, única exação que se põe em discussão nesta oportunidade, entendeu o Conselheiro Relator que deveria ser considerado o recurso não como estava escrito, mas como ele, Relator, achava que deveria estar, adentrando-se na apreciação de matéria totalmente fora do contexto proposto pela recorrente (grifei). Infirmou-se, assim, um lançamento não contestado quanto à sua constituição, inclusive já admitido como liquidado pelo sujeito passivo, ao qual restava apenas a expectativa da concordância da administração tributária em considerá-lo extinto, face aos valores recolhidos, antes mesmo da impugnação, a título de principal e acessórios da dívida.

Dessa forma, considerou que outro seria o fundamento a justificar o provimento deste item da autuação, pois nada mais se teria a exigir sobre valor incorretamente lançado, julgando “este item como recurso efetuado contra parte da exação e não como Taxa Referencial Diária (...) e “votando no sentido de excluir da exigência a parcela do lançamento que ainda não foi recolhida.”, significando dizer que não mais seria exigível a TRD não recolhida, também sobre os meses de agosto a dezembro de 1991, tese que majoritariamente foi vencedora.

Com o devido respeito aos que dessa forma se posicionaram, entendo estar precluso, na fase recursal, o direito não argüido na impugnação, não mais competindo àquela instância de julgamento rediscutir ou, menos ainda, redirecionar a discussão sobre aspectos já pacificados (grifei).

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para, excluindo a TRD do período de fevereiro a julho de 1991 no cálculo do IR FONTE devido, ajusta-lo ao que decidido no processo matriz, referente ao IRPJ.”

Nessa ordem de juízos, pedindo vênias mais uma vez ao Senhor Relator, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional para, reformando o Acórdão nº 105-12.155, de 08/01/1998, declarar a não incidência da TRD, como juros de mora, tão-somente no período de fevereiro a julho de 1991, no que exceder a 1% (um por cento) ao mês.



É como voto.

Sala das Sessões – DF, 02 de dezembro de 2002.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS – REDATOR DESIGNADO