



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10680.008423/97-25  
Recurso nº : RP/105-130451  
Matéria : IRPJ E OUTROS EX. 1993  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : TERMINAL CENTER HOTEL LTDA  
Recorrida : QUINTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de : 14 de junho de 2.004  
Acórdão nº : CSRF/01-04.976

RECURSO ESPECIAL DO PFN – CABIMENTO: Nos termos do artigo 37 do Decreto nº 70.235/72, combinado com o artigo 5º inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é cabível recurso especial na hipótese de confirmação de decisão de primeira instância em sede de recurso de ofício.

OMISSÃO DE RECEITAS – FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS – Confirmada em diligência que os depósitos questionados no lançamento foram contabilizados e correspondem a receita escriturada, improcedente o lançamento, decisões de primeira e segunda instâncias confirmadas.

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, CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Marcio Machado Caldeira (Suplente Convocado), Remis Almeida Estol, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e José Henrique Longo e, no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima e Manoel Antônio Gadelha Dias apresentaram declaração de voto.

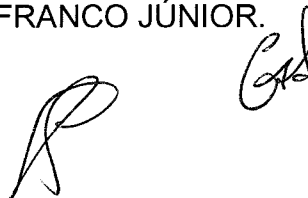
MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

JOSE CLÓVIS ALVES  
RELATOR

Processo nº : 10680.008423/97-25  
Acórdão nº : CSRF/01-04 976

FORMALIZADO EM: **31 JAN 2005**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ANTONIO DE FREITAS DUTRA, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, DORIVAL PADOVAN e MARIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Two handwritten signatures in black ink. The signature on the left is a stylized, cursive 'R'. The signature on the right is a more complex cursive signature, possibly 'C.A.S.' or similar.

Processo nº : 10680.008423/97-25

Acórdão nº : CSRF/01-04 976

Recurso nº : RP/130-130451

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

Interessada : TERMINAL CENTER HOTEL LTDA

## RELATÓRIO

Trata o presente de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, contra o acórdão 105-13.959 de 05 de novembro de 2.002, que negou provimento ao recurso de ofício apresentado pela 2ª Turma da DRJ em Belo horizonte, em virtude da confirmação da decisão de primeira instância, que exonerou o contribuinte dos tributos e contribuições lançados com base em omissão de receita, calcada na falta contabilização de depósitos bancários, visto que em diligência determinada pelo órgão julgador da SRF o AFRF atuante verificou que os depósitos tiveram origem em receita e que foram efetivamente contabilizados.

A Câmara recorrida com o mesmo argumento da DRJ, por maioria de votos, vencido o Conselheiro Verinaldo Henrique da Silva, manteve o cancelamento da parte do lançamento relativa à omissão de receita ancorada em falta de contabilização de depósitos bancários, negando provimento ao recurso de ofício.

Na guarda do prazo legal o Procurador da Fazenda Nacional apresentou o RP de folhas 345/347, argumentando em síntese o seguinte.

Transcreve a ementa da decisão de primeira instância diz que não houve unanimidade em relação à exclusão da exigência calcada em depósitos bancários sendo projetando a necessidade de pacificação por parte da CSRF, para o fim da correta aplicação da lei ao caso posto e de segurança jurídica.

"Anote-se, antes de tudo, que sendo os lançamentos versados nos autos pertinentes a período posterior à edição da Lei nº 8.021, de 12.04.90, não se lhes aplica o disposto no art. 9º do Decreto-lei nº 2.471, de 1º.09.88. E mais: afinando-se o art. 6º do referido diploma com o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (o que exclui óbice do art. 150. inciso III, alínea "a", da Constituição Federal)."



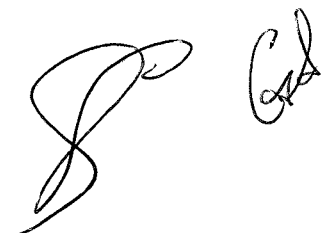
Processo nº : 10680.008423/97-25  
Acórdão nº : CSRF/01-04 976

Diz que o acórdão recorrido ao decidir fundamentando-se em provas indiretas, infringiu o artigo 111 do CTN, que diz que a legislação tributária dever ser interpretada literalmente. Cita parte do relatório de diligência elaborado pelo fiscal e pede o provimento do recurso.

O presidente da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes através do Despacho nº 105-0.048/03, fls. 348/349 deu seguimento ao RP.

O processo foi encaminhado á repartição de origem para ciência da contribuinte que apresentou contra-razões ao recurso do PFN, fls. 359 a 365, onde discorre sobre as razões trazidas pelo recorrente e pede a manutenção da das decisões, de primeira e segunda instâncias.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink. The first signature is a large, stylized, cursive mark. The second signature is smaller and more compact, also in cursive.

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator

O recurso é tempestivo, porém antes de analisarmos a lide necessário se faz o enfrentamento da preliminar de inadmissibilidade do recurso levantada pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

Como da última sessão desta Turma da CSRF o Conselheiro Marcos Vinícius, manifestou sua opinião de que não caberia recurso especial do PFN à esta CSRF contra decisão dos Conselhos de Contribuintes que examinando recurso de ofício decidisse negar provimento, confirmando a decisão de primeira instância.

Premiado com a referida matéria resolvi me debruçar sobre a legislação, mormente sobre os Regimentos Internos da CSRF e dos Conselhos e cheguei à conclusão que embora a tese seja bem alicerçada não me convenceu pois não há restrição expressa ao recurso do PFN em caso de negativa de provimento por parte do Conselho em sede de recurso de ofício.

DA LEGISLAÇÃO.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:



Processo nº : 10680.008423/97-25  
Acórdão nº : CSRF/01-04 976

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Já que a Constituição assegurou o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, no processo administrativo, vejamos a legislação que trata do assunto.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 14 - A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

Art. 33 - Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.

§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício.

I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

{Art. 25, "caput" e Inciso I com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.}

a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal;



b) às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo, conforme for por ela estabelecido;

II - em segunda instância, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, com a ressalva prevista no inciso III do § 1º.

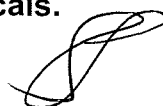
§ 1º - Os Conselhos de Contribuintes julgarão os recursos, **de ofício** e voluntário, de decisão de primeira instância, observada a seguinte competência por matéria:

I - 1º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Renda e Proventos de qualquer Natureza; Imposto sobre Lucro Líquido (ISLL); Contribuição sobre o Lucro Líquido; Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL) e para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), instituídas, respectivamente, pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, e pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, com as alterações posteriores.

II - 2º Conselho de Contribuintes: Imposto sobre Produtos Industrializados;

III - 3º Conselho de Contribuintes: tributos estaduais e municipais que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência julgadora de outro órgão da administração federal;

**§ 4º - O recurso voluntário interposto de decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes no julgamento de recurso de ofício será decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.**



**Art. 37 - O julgamento nos Conselhos de Contribuintes far-se-á conforme dispuserem seus regimentos internos.**

Art. 42 - São definitivas as decisões:

I - de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

**REGIMENTO INTERNO DOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES  
– APROVADO PELA PORTARIA MF 55/98.**

**Subseção I  
Do Recurso Especial**

Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

I - de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.



Processo nº : 10680.008423/97-25

Acórdão nº : CSRF/01-04 976

§ 2º Para efeito da aplicação do inciso II deste artigo, entende-se como outra Câmara as que integram a atual estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou as que vierem a integrá-la.

§ 3º Não caberá recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras dos Conselhos que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.

§ 4º Somente poderá ser objeto de apreciação e seguimento matéria prequestionada, cabendo ao recorrente demonstrá-la, com precisa indicação das peças processuais.

Art. 33. O recurso especial deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida e deverá ser apresentado por Procurador da Fazenda Nacional, no prazo de quinze dias, contado da vista oficial do acórdão, ou pelo sujeito passivo, em igual prazo, contado da data da ciência da decisão.

## **REGIMENTO INTERNO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS – APROVADO PELA PORTARIA MF 55/98.**

### **Seção II**

#### **Da Competência**

Art. 5º Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais julgar recurso especial interposto contra:

I - decisão não unânime de Câmara de Conselho de Contribuintes, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e

II - decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 1º No caso do inciso I, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional; no caso do inciso II, sua interposição é facultada também ao sujeito passivo.

§ 2º Para o efeito da aplicação do inciso II deste artigo, entende-se como outra Câmara as que integram a atual estrutura dos Conselhos de Contribuintes ou as que vierem a integrá-la.

§ 3º Não caberá recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras dos Conselhos que na apreciação de matéria preliminar decida pela anulação da decisão de primeira instância.



§ 4º No caso do inciso II, quando a divergência se der entre Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a matéria objeto da divergência será decidida pelo Pleno da própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 5º Somente poderá ser objeto de apreciação e julgamento matéria prequestionada, cabendo ao recorrente demonstrá-la, com precisa indicação das peças processuais.

Tanto na esfera administrativa como judicial as partes devem ter o direito de interpor todos os recursos previstos na legislação processual.

Não é usual porém importante a transcrição da legislação para verificarmos quais as restrições à atuação da Procuradoria da Fazenda Nacional, não podendo e nem devendo, mormente no contencioso administrativo restringir a atuação do Advogado da Fazenda onde a legislação não quis fazê-lo.

Analisando a legislação verificamos que o Decreto 70.235/72 que tem força de lei por ter sido elaborado pelo Executivo por delegação do Legislativo, em seu artigo 37 prevê que os julgamentos nos Conselhos serão feitos de acordo com seus regimentos. Pois bem, os artigos 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e o 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais que tratam do recurso especial não vedam a possibilidade de interposição da referida apelação nos casos em que os Conselhos examinado recurso de ofício negam-lhe provimento, confirmando a decisão de primeira instância.

Ora se a CSRF existe para uniformizar a jurisprudência ela deve ser acionada, entre outras, na hipótese de decisões divergentes entre as Câmaras dos Conselhos e entre essas e a própria CSRF, logo se tal circunstância ocorrer pode o Procurador da Fazenda Nacional Interpor a referida apelação. Mas não é só isso entendendo também que no caso de decisão não unânime pode o representante da União interpor recurso com base na contrariedade à lei ou à evidência da prova ancorado no inciso I do artigo 32 do RICC.



Não vejo como entender a decisão dos Conselhos, quando examinam um recurso de ofício como decisão de primeiro grau, pois se assim fosse não se trataria de recurso, por outro lado em muitos casos os conselhos mantêm a decisão de primeira instância com base outros pressupostos que não aqueles que ancoraram tal decisão, logo indevido o entendimento de que a decisão dos Conselhos seja uma decisão de primeira instância.

Exposta a tese examinemos a presente lide.

Nos termos do auto de infração folha 04 a motivação para a exigência foi a omissão de receita operacional, caracterizada pela falta de contabilização de depósitos bancários.

Feita a impugnação a DRJ determinou a realização de diligência fls. 240/241, onde pede a confirmação da contabilização de alguns depósitos, os quais relacional, e pede a confirmação de mais três itens sendo o último genérico e decisivo o qual transcrevo:

“Considerando que os dados apresentados pelo contribuinte na impugnação não abrangem a totalidade dos valores constantes dos extratos bancários, tendo sido realçado que “serão arrolados a título exemplificativo”, deverá a fiscalização verificar a existência de outras relações entre os valores contabilizados e os demais créditos referidos nos extratos.

Realizada a diligência a fiscalização confirmou a contabilização quanto aos quatro parágrafos contidos na determinação da diligência conforme itens 2 a 5 do Termo de Verificação de fl. 252, elaborado pelo ARF que realizou a diligência.

Uma vez confirmada a contabilização o fato que levou à caracterização da omissão de receitas, “falta de contabilização de depósitos bancários”, deixou de existir, assim inexistente o fato gerador não pode haver exigência e por isso a DRJ cancelou o lançamento e a 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes confirmou a decisão da administração do tributo negando provimento ao recurso de ofício.

No caso em tela temos que fora apreciada apenas matéria de mérito e o mais grave as provas trazidas aos autos mormente pelo fiscal

Processo nº : 10680.008423/97-25

Acórdão nº : CSRF/01-04 976

que realizou a diligência mostrou que o fato motivador da exigência na realidade não ocorrera, visto que os depósitos que inicialmente eram tidos como não contabilizados na realidade o foram.

Na lide ora presente esta turma não poderia tomar outra decisão que não a de negar provimento ao recurso do procurador, porém não podemos esquecer que poderia haver determinada lide que pelas circunstâncias fatos e provas, teríamos que dar provimento ao recurso do PFN.

Concluindo a Câmara não decidiu de forma contrária à lei ou à evidência da prova ao confirmar a decisão de primeira instância, pois na realidade após a diligência com a confirmação da contabilização dos depósitos bancários a motivação para a exigência caiu por terra, não podiam como não fizeram os Órgãos julgadores, confirmar um lançamento cuja materialidade no mundo fenomênico, na realidade, não ocorrera.

Por todo exposto voto no sentido de conhecer do recurso especial e no mérito NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 14 de junho de 2.004.

  
JOSE CLOVIS ALVES - Relator.



## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Exsurge do relatório que o recurso especial foi interposto pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão do Conselho de Contribuintes, que acolheu a preliminar de decurso do prazo decadencial para lançamento relativo aos fatos geradores de abril, agosto a dezembro de 1993. O lançamento refere-se à omissão de receita de IRPJ e foi julgado procedente em parte pela DRJ São Paulo que recorreu de ofício da parcela exonerada ao Primeiro Conselho de Contribuintes. A Egrégia Primeira Câmara não conheceu do recurso de ofício, eis que a exigência estaria alcançada pela decadência.

A divergência trazida pela Procuradoria em seu recurso especial versa exclusivamente sobre a matéria de decadência do direito de lançar o tributo. O ilustre Conselheiro-relator conheceu do recurso, em apertada síntese, por entender possível a interposição de recurso especial do Procurador em decisão que examina recurso de ofício e fundamenta sua decisão no art. 37 do Decreto nº 70.235/72, combinado com art. 5º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Com a devida permissão, ousou discordar desse respeitável entendimento por entender que tal interpretação estende, equivocadamente, a possibilidade da interposição de recurso especial à hipótese de decisão que nega provimento a recurso de ofício ou, ainda, no mesmo sentido, aquela que acolhe preliminar de decadência do lançamento, como é o caso dos autos.

O art. 37 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que “o julgamento nos Conselhos de Contribuintes far-se-á conforme dispuserem seus regimentos internos”. Esse dispositivo confere poderes ao Ministro da Fazenda para regulamentar o julgamento no processo administrativo, mas tal competência deve ser exercida nos estritos ditames das leis que regem a matéria. Do contrário, sob o pretexto de regulamentar, estar-se-ia concedendo poderes para legislar sobre o processo administrativo, o que contraria não só a Constituição Federal<sup>1</sup>, como também o artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, cujo art. 2º estabelece que a Administração deve atuar no processo administrativo “conforme a “lei e o Direito”. Segundo Hugo de Brito Machado, “em matéria tributária, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o *executivo*, que subordinando-se inteiramente à lei, limita-se a prover sua fiel execução, isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia (...). Não podem ser nem *contra legem*, nem *praeter legem*, nem *ultra legem*, nem, é claro, *extra legem*, mas, exclusivamente, *intra legem e secundum legem*”.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> O art. 24, XI, da Constituição Federal estabelece a competência da União para legislar sobre procedimentos em matéria processual e o art. 49, V estabelece os limites ao poder regulamentar da Administração Tributária.

<sup>2</sup> *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol II, São Paulo: Atlas, 2004, p. 89.

Nesse sentido, cumpre lembrar que as normas que orientam a condução do processo administrativo fiscal (PAF) não podem depender unicamente da vontade da autoridade administrativa, eis que a imparcialidade na definição das regras processuais é pressuposto de legitimidade do próprio sistema. O arbítrio não pode ser o único fator indicativo deste ou daquele proceder. Tanto que o artigo 37 da Constituição Federal, § 3º, repelindo a possibilidade de procedimentos arbitrários, estabelece que a lei disciplinará as formas de reclamação dos interessados perante a administração pública. Vincula-se, portanto, por meio de dispositivo constitucional próprio, à atinência aos princípios processuais que garantam o amplo direito de defesa do cidadão. Por essas razões, matéria processual, inclusive a que regula a possibilidade de recurso especial no contencioso administrativo, está sob reserva de lei formal.

Com efeito, a autorização expressa no r. art. 37 deve ser exercida pelo Ministro da Fazenda dentro do contexto construído pelo Decreto nº 70.235/72 e pela Lei nº 9.784/99. A primeira regra específica do PAF e a segunda, de caráter geral.

Sobre a Lei nº 9.784/99, é importante frisar que é uma norma geral de iniciativa do próprio Poder Executivo que formula disciplina de princípios e garantias aplicáveis ao processo administrativo federal. Nesse sentido, James Marins, em sua obra *Direito Tributário Processual Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, sustenta que “a Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal - LGPAF) se presta seguramente para a colmatação subsidiária de lacunas principiológicas das quais se ressentem o Decreto nº 70.235/72 e, de modo amplo, os dois regimes (geral e especial) não se afiguram inconciliáveis, mas, complementares em suas finalidades e devam ser objeto de leitura e interpretação conjugada”

Firmadas essas premissas, passo ao exame das prescrições contidas no Regimento Interno (RI) sobre recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em verdade, o Regimento Interno não estabelece tratamento específico para as decisões do Conselho que apreciam recurso de ofício. O art. 32 do RI prevê recurso especial de decisão das Câmaras, como se pode verificar da transcrição abaixo:

*Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:*

*I - de decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e*

*II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

Como sabemos, o Conselho profere uma série de decisões administrativas, algumas de natureza terminativa ou outras meramente interlocutórias. À guisa de exemplo, pode-se citar: acórdãos que examinam recurso voluntário ou de ofício, resoluções para diligência ou perícia, decisões que admitem a juntada de provas. Não resta dúvida que esses são exemplos de decisões do Conselho de Contribuintes, mas não é razoável se inferir que todas poderiam ser reformadas pela via do recurso especial à CSRF.

A questão que, na verdade, deve ser colocada reside em saber quais as decisões do Conselho de Contribuintes que podem ser revistas por meio da postulação da Procuradoria em sede de recurso especial. É certo que o enunciado normativo não restringiu o recurso especial apenas na hipótese de julgamento de recurso voluntário, eis que se refere genericamente ao vocábulo “decisão”. Ocorre que o interprete, ao examinar o texto não deve ficar restrito a um exame literal, a moldura de significações de um texto de direito positivo deve ser desvendada de forma a melhor atender o fim público a que se destina. Sobretudo, no direito processual, a exigência da finalidade é indispensável para que se evite a instauração de processos incertos, com trâmites que não tenham intenção aparente, em que o provimento final seja indefinido.

Nessa linha de raciocínio, deve-se perquirir qual a finalidade da criação do recurso especial no processo administrativo fiscal. Para Seabra Fagundes, os recursos se distinguem de acordo com os seguintes critérios:

a) segundo os pressupostos de que dependem. São **ordinários** os recursos que dependem apenas da existência de decisão recorrível, e **extraordinários**, aqueles que, além disso, necessitam de requisitos especiais;

b) segundo o objetivo a que visam. Os recursos **ordinários** são aqueles que levam o litígio à instância superior, tal como se devolveu no juízo recorrido; os recursos **extraordinários** provocam pronunciamento da instância especial sobre aspectos específicos;

c) segundo a natureza do juízo ad quem, ou seja, da função exercida pelo órgão a que se recorre. São **extraordinários** aqueles recursos voltados a tribunais que têm papel específico.

Nesta classificação, depreende-se que o recurso especial previsto no PAF tem natureza “extraordinária” já que possui características diversas das encontradas em outros recursos. Com efeito, a função do recurso especial não tem, por escopo, a proteção de direito individual do sujeito passivo; sua finalidade principal é garantir a correta compreensão da aplicação da legislação federal no contencioso administrativo. Decerto, a existência de interpretações divergentes do direito positivo entre as diversas Câmaras do Conselho de Contribuintes prejudica a efetividade e a uniformização da jurisprudência administrativa. A instância especial, portanto, protege a coerência do sistema, eliminando controvérsias e afastando julgamentos contraditórios em situações fáticas e jurídicas idênticas. O resultado da demanda não pode depender da sorte na distribuição interna do processo nas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes (justiça lotérica), ou seja, deve-se evitar que a mesma causa tenha um resultado favorável à demanda do interessado quando distribuída para uma Câmara e, desfavorável, se recair em outra.

Ora, o Decreto nº 70.235/72 prevê que as decisões de primeira instância são definitivas se não desafiadas por recurso voluntário, a saber:

*Art. 42. São definitivas as decisões:*

*I- de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;*



Assim, decisão de primeira instância é definitiva quando contrária a Fazenda Nacional. O sistema recursal concebido no PAF, idealizado e proposto pela própria Administração tributária, dá-se por satisfeito apenas com a decisão de primeira instância que exonerar o crédito tributário. Garante, no entanto, a interposição de recurso voluntário na hipótese de decisões contrárias ao contribuinte. A segurança de direitos individuais é um valor a ser perseguido pela Administração e o contribuinte deve ser tratado de forma especial em homenagem ao princípio da proteção da boa-fé. Assim, o duplo grau de jurisdição é garantido tão-somente ao particular, que tem direito de provocar uma segunda opinião sobre o litígio.

Por jurisdição deve-se entender o poder conferido à autoridade administrativa para aplicar o direito, bem como para decidir controvérsia sujeita à sua apreciação. A organização do contencioso administrativo orienta-se pelo princípio do duplo grau de jurisdição, em obediência ao mandamento constitucional inserido no artigo 5º, LV, da Constituição Federal, que garante aos litigantes, em processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. A possibilidade de falha humana do julgador sempre recomenda permitir ao vencido uma oportunidade de reexame da decisão com a qual não se conformou. Portanto, há vinculação entre o duplo grau de jurisdição e a defesa de direitos subjetivos, eis que o Estado por força de critérios de ordem pública deseja eliminar as situações de tensão. Porém, essa pacificação deve ficar apenas ao talante do interessado, porque a inércia do julgador é característica da jurisdição.

Assim, o recurso é o instrumento processual pelo qual se faculta ao interessado submeter o litígio à apreciação de outra instância de julgamento caso não concorde com a decisão proferida. Essa prerrogativa, repita-se, é apenas do contribuinte, a Fazenda Nacional não recorre das decisões de primeira instância por falta de previsão legal.

Para dar maior segurança ao sistema, contudo, estabeleceu-se a obrigatoriedade de duplo exame de autoridades julgadoras quando o valor exonerado ultrapassar um limite de alçada<sup>3</sup> estabelecido em lei. Em razão da própria atividade de tutelar o interesse público, a Fazenda Pública ostenta condição diferenciada das demais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. O recurso de ofício, historicamente, origina-se do direito processual português, com objetivo de servir como contrapeso, a fim de minimizar falhas no processo. O Código de Processo Civil de 1973, atualmente, em vigor, também prevê o recurso de ofício no capítulo referente à coisa julgada. Na reforma, optou-se claramente por localizar a norma que trata de recurso de ofício no capítulo que regula os efeitos da decisão judicial, eis que o considera condição de eficácia da sentença e não como um recurso.

A decisão de primeira instância que exonera crédito tributário abaixo do limite de alçada é definitiva, enquanto a decisão em valor acima do limite deve ser confirmada pelo Conselho de Contribuintes para se tornar definitiva. Repare, contudo, que esse segundo exame não é provocado pela interposição de recurso do Procurador da Fazenda Nacional, eis que não lhe é dado insurgir contra a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ). Apenas a matéria relativa à parcela exonerada de crédito tributário é reexaminada de ofício por outra autoridade julgadora.

<sup>3</sup> A autoridade de primeira instância (Delegado de Julgamento da Receita Federal) deve recorrer de ofício sempre que a decisão: I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)

Nesse caso, está-se diante de um ato complexo em que a decisão é formada por dois atos de autoridades distintas. Para Celso Antonio Bandeira de Mello, “os chamados *atos complexos*, em que para a *constituição* de um certo *efeito jurídico* é necessária a integração de vontades de diferentes órgãos administrativos, sendo todas expressões da administração ativa. É que uma só vontade não pode modificar o que a lei faz depender do concurso de mais de uma”.<sup>4</sup>

A decisão da DRJ é o primeiro momento desse ato complexo. O ato proferido pela turma da Delegacia de Julgamento, apenas quando aprovado ou reformado, se transformará em decisão apta a produzir efeitos. Ao final do primeiro ato decisório (DRJ), ainda não está completa a decisão de primeira instância por lhe faltar um dos seus pressupostos de eficácia que é atendido pela confirmação ou rejeição do primeiro ato por outra autoridade (Conselho de Contribuintes)<sup>5</sup>. Essa segunda autoridade toma conhecimento da matéria por um ato de impulso (impropriamente chamado de “recurso”) realizado obrigatoriamente pela turma de julgamento ao final de sua decisão.

O recurso de ofício não é decorrente do princípio do duplo grau de jurisdição, o qual é garantia do particular, sendo que somente haverá essa remessa obrigatória quando prevista em lei. Esse ato administrativo que remete a decisão ao conhecimento do Conselho de Contribuintes não possui as características e objetivos exigidos pela doutrina processual para que se configure um verdadeiro recurso, eis que não se afigura possível o julgador impugnar suas próprias decisões, manifestando-se inconformado com elas e postulando a sua substituição. Além disso, outras razões relevantes indicam na mesma direção, quais sejam: **não há interesse contrariado pelo ato decisório inicial por ser ele ainda ineficaz; não há motivação do ato de remessa; não há previsão de contraditório a ser exercido pela outra parte que sequer é intimada desse ato; não há valor líquido e certo ao final do ato decisório inicial e tampouco há preclusão temporal pela inércia da autoridade em remeter o processo ao exame do Conselho de Contribuintes.**

Certo é que o Conselho de Contribuintes, nesta hipótese, não atua na condição de segunda instância de cognição, mas como co-partícipe do julgamento em primeira instância que necessita de confirmação para ter eficácia. A decisão da DRJ é uma decisão interlocutória que não tem natureza de sentença, eis que não tem eficácia até ser proferida a decisão do Conselho e, em nenhuma circunstância, põe termo ao processo, um dos efeitos próprios da sentença (art. 161, § 2º, do CPC). A decisão da DRJ e do Conselho compõe o primeiro grau de jurisdição.

Sobre a natureza jurídica dessa remessa de ofício, oportuno citar parte da decisão em Recurso Especial nº 29.800-7 – DF, da lavra do Ministro Humberto Gomes de Barros, verbis: “A decisão contrária ao Estado: a) julga o mérito e leva o apelido, mas não é sentença, porque **não põe fim ao processo**; b) não se confunde com decisão, pois **não preclui**; c) afasta-se destes dois atos do juiz por **ser ineficaz**. Enquanto os dois outros requisitos a atuação de atos da parte, para que tenham suspeitos seus efeitos, o ato de que trata o art. 475 é absolutamente ineficaz. O dispositivo nele contido apenas ganha eficácia

<sup>4</sup> *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 288

<sup>5</sup> Essa conclusão se infere do Art. 34, § 2º do Decreto nº 70.235/72, que tem a seguinte redação: “Não sendo interposto o recurso, o servidor que verificar o fato representará à autoridade julgadora, por intermédio de seu chefe imediato, no sentido de que seja observada aquela formalidade”.

depois de confirmado pelo Tribunal. Diante de tantas particularidades, o intérprete é levado a constatar que o ato do juiz – ao pronunciar contra a prestação do Estado – constitui o primeiro momento de um ato judicial complexo. O aperfeiçoamento deste ato complexo requer manifestação de dois órgãos: o juiz singular e o Tribunal. O juiz nessa hipótese, apresenta ao Tribunal um projeto de sentença. Aprovado, o esboço transforma-se em sentença, eficaz e apta a gerar coisa julgada. Em contrapartida, quando modifica o projeto, a Corte não estará reformando sentença. Estará ajustando a proposta ao que lhe parece deva ser a sentença correta. Percebido esse fenômeno, é de se concluir que na remessa ex officio não existe qualquer recurso.”

Reformada a decisão de primeira instância, abre-se a possibilidade de interposição de recurso voluntário de modo que o contribuinte exerça seu direito de defesa contra decisão que lhe for desfavorável. Esse recurso será apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. O art. 33 do Decreto nº 70.235/72 que disciplina esse recurso está assim redigido:

*Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.  
§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, da decisão proferida no julgamento do recurso de ofício. (Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002)*

A análise da redação desse dispositivo é relevante para que nos auxiliar na busca da natureza dessa decisão que dá provimento a recurso de ofício. Nesse sentido, verifica-se que o art. 33 está inserido na **Seção VI (Do Julgamento em Primeira Instância)** que abrange os art. 26 a 37 do Decreto nº 70.2235/72. Embora o artigo 33 só se refira à expressão “Da decisão”, resta evidente que seu significado deve ser obtido no contexto em que a norma se encarta, ou seja, no julgamento de decisão de primeira instância. Essa interpretação lógico-gramatical reforça o entendimento, até aqui defendido, de que a decisão do Conselho de Contribuinte que analisa recurso de ofício deva ser considerada como parte de uma decisão de primeira instância. Em verdade, somente após o exame pelo Conselho do recurso de ofício, é que se pode identificar qual o efeito da decisão de primeira instância. Se a decisão for favorável ao sujeito passivo torna-se definitiva, do contrário pode ser desafiada por recurso voluntário.

Essa é a razão do Decreto nº 70.235/72 prever a possibilidade de recurso voluntário somente após a decisão do Conselho que der provimento a recurso de ofício, cuja apreciação cabe a CSRF<sup>6</sup>. A CSRF atua, nessa hipótese, como órgão julgador de segunda instância e não como instância especial.

Ressalte-se, ainda, que não há prejuízo a Fazenda Nacional com o fato da decisão que nega provimento ao recurso de ofício ser definitiva. A decisão está assentada em bases seguras já que confirmada por dois órgãos julgadores distintos. Além disso, confere o

---

<sup>6</sup> § 4º O recurso voluntário interposto de decisão das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes no julgamento de recurso de ofício será decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748/93)



mesmo tratamento as decisões de primeira instância que exoneram crédito, tanto acima quanto abaixo do limite de alçada. Lembrando ainda que os órgãos julgadores de primeira instância estão vinculados aos entendimentos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal e as questões de direito divergentes no âmbito das decisões de primeira instância podem ser facilmente dirimidas pela expedição de ato normativo interpretativo que as vincule. A uniformização da interpretação da norma jurídica pela via do recurso especial, principal finalidade para criação desse recurso, é desnecessária nesse caso.

Além desses argumentos, ao se admitir recursos especiais de decisões do Conselho que neguem provimento ao recurso de ofício, ocorrerá a indesejável duplicidade de apreciação do mesmo processo pelas instâncias superiores. A visualização do trâmite do processo nessa hipótese evidencia nossa preocupação:

- Inicialmente, o recurso especial interposto pelo PFN é dirigido à CSRF para exame da negativa de provimento de recurso de ofício pelo Conselho;

- caso a CSRF decida pelo provimento do recurso especial, estará reformando a decisão do Conselho, que passará a dar provimento ao recurso de ofício;

- o processo deverá retornar a primeira instância, em homenagem ao duplo grau de jurisdição, para que seja oferecida ao contribuinte a oportunidade de apresentar recurso voluntário contra a decisão que restabeleceu a exigência. O contribuinte poderá devolver, por via do recurso voluntário, a matéria já examinada pela CSRF em recurso especial, que decidiu pela procedência do lançamento.

Esse iter processual evidencia claramente as conseqüências indesejáveis ao bom andamento do processo. O processo irá transitar inutilmente por todas as instâncias, com perda de tempo e de recursos públicos, em prejuízo da boa administração da justiça no caso concreto. Com a devida vênia, a admissibilidade do recurso especial da PFN de decisão que negue provimento a recurso de ofício é, a meu ver, equivocada. No quadro de interpretações jurídicas aceitáveis do art. 32 do Regimento Interno, a que melhor se molda ao princípio da eficiência, razoabilidade, proporcionalidade é aquela que possibilita recurso especial apenas de decisão do Conselho de Contribuintes em recurso voluntário.

De forma análoga, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem se firmando no sentido de não admitir os embargos infringentes<sup>7</sup> de acórdão que julgue reexame necessário (art. 475 do CPC). Eis o teor de alguns julgados:

“Processo Civil. Remessa Oficial “Ex Officio”. Decisão por maioria. Embargos Infringentes. Descabimento. 1 – **Os embargos infringentes são impróprios para desafiar acórdão não unânime proferido em sede de remessa “ex officio”**, porquanto o Tribunal quando aprecia, limita-se a complementar ato complexo que se iniciou com decisão monocrática

<sup>7</sup> Os embargos infringentes estão previstos de decisão não unânime de Tribunal. O Tribunal soluciona a divergência de entendimento entre julgadores de uma mesma turma por meio de decisão de seu Pleno. Nesse aspecto, esse recurso guarda semelhança com o recurso especial administrativo à CSRF, cabível tanto de decisão não-unânime ou divergente de outra Câmara do Conselho, que também visa solucionar divergência.

contrária ao Estado. Precedentes da Corte. 2- Recurso especial conhecido, mas improvido.”<sup>8</sup>

“Processual - Remessa ex Officio - Natureza do Fenômeno - CPC, art. 475 - Embargos Infringentes (Descabimento) - Remessa ex Officio - Reformatio in Pejus - Súmula nº 45 - STJ - 1. A decisão de primeiro grau, contrária ao Estado, constitui o primeiro momento de um ato complexo, cujo aperfeiçoamento requer manifestação do Tribunal. 2. quando aprecia remessa ex officio, o Tribunal não decide apelação: simplesmente complementa o ato complexo. 3. Embargos Infringentes são impróprios para desafiar acórdão não unânime proferido em remessa ex officio (revisão da Súmula nº 77 do TFR).”<sup>9</sup>

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça dirimiu divergência sobre aplicação de norma processual entre decisões dos Tribunais Regionais no sentido de afastar a interposição de recurso de divergência (no caso, chamado de embargos infringentes) contra decisão que aprecia recurso de ofício. Embora a legislação processual judicial seja distinta da administrativa, o núcleo da decisão aborda idêntica questão jurídica – a natureza de ato complexo das decisões que examinam recurso de ofício.

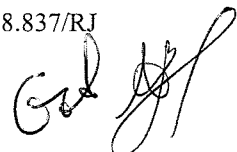
Ressalte-se que o fato de o Superior Tribunal de Justiça, órgão de instância especial, ter conhecido dessa divergência não implica dizer, como defendem alguns de meus pares, que a CSRF, também instância especial, deva conhecer do recurso especial da Procuradoria que julga recurso de ofício. São, na verdade, competências distintas. O conhecimento do recurso especial é a divergência a ser dirimida pela STJ (norma geral de direito), enquanto a divergência a ser apreciada pela CSRF é o mérito do recurso especial (decadência). O controle do STJ é feito um grau acima, atuando sobre decisões divergentes plenárias de Tribunais Regionais distintos (que conheceram, ou não, de embargos infringentes) e não de seus órgãos fracionários (turmas) a quem foram submetidas matérias relativas aos recursos de ofício.

O raciocínio analógico entre os procedimentos dos dois órgãos de julgamento verificar-se-ia propriamente na hipótese de decisão do pleno da CSRF que examina divergência entre turmas da CSRF sobre conhecimento de recurso especial de decisão em sede “ex officio” (norma geral de direito). O pleno da CSRF (órgão administrativo que julga um grau acima desse Colegiado) é que estaria em posição análoga ao STJ se as turmas da CSRF estivessem divergindo sobre o conhecimento do recurso especial do Procurador.

Na verdade, o STJ, ao entender correta a decisão dos órgãos plenários dos TRF nos embargos infringentes interpostos contra decisão em sede “ex officio”, deve conhecer do recurso especial para solucionar questão de direito processual, nunca examinar o mérito dos embargos. Repita-se, por relevante, que o Tribunal Superior não está a examinar o mérito desses embargos, mas apenas a aplicação de norma geral de direito. Neste processo administrativo, ao revés, se discute exatamente o mérito do recurso especial, ou seja, a divergência entre Câmaras sobre decadência. Em suma, o fato de o STJ conhecer do recurso especial de decisão do pleno do TRF (que não admitiu embargos infringentes da decisão de

<sup>8</sup> Resp 158.000/GO, DJ 24/8/98, p.113. Ver também decisão da 3ª Seção do STJ no Resp 168.837/RJ

<sup>9</sup> Recurso Especial nº 29.800-7-DF, de 16 de dezembro de 1992



Processo nº : 10680.008423/97-25  
Acórdão nº : CSRF/01-04 976

turma) não implica que a 1ª turma da CSRF deva obrigatoriamente conhecer do recurso especial da PFN contra decisão de Câmara do Conselho para solucionar a questão da decadência.

Assim, entendo ser aplicável o entendimento do Egrégio STJ sobre a aplicação da norma processual no sentido de não conhecer do recurso especial de decisão que aprecia recurso de ofício. Dessa forma, o recurso especial da Procuradoria sobre a matéria de decadência contida em decisão do Conselho em sede de recurso de ofício não deve ser conhecido por esse Colegiado. É como voto.

Sala das Sessões, 15 de junho de 2004.

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



Processo nº : 10680.008423/97-25  
Acórdão nº : CSRF/01-04 976

Recurso nº : RP/105-130451  
Recorrente : FAZENDA NACIONAL  
Interessada : TERMINAL CENTER HOTEL LTDA

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator.

Acompanhei o Senhor Relator, Conselheiro José Clóvis Alves, tanto na preliminar de conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, como no mérito.

A presente declaração de voto objetiva, tão só, explicitar as razões que levaram a maioria do Colegiado a conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional, notadamente em face da declaração de voto do i. Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, na qual sustenta o não cabimento do recurso especial da Fazenda Nacional na hipótese dos autos.

A despeito da bem fundamentada manifestação do douto conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, de quem freqüentemente comungo de suas opiniões, no caso sob exame, *data venia*, não o acompanho.

Dispõe o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55/98:

“Art. 24. A **decisão**, em forma de **acórdão** ou **resolução**, será assinada pelo Relator e pelo Presidente, e dela constará o nome dos Conselheiros presentes, especificando-se, se houver, os Conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

§1º A **decisão** será em forma de **resolução** quando, obrigatoriamente, a mesma ou outra Câmara do Conselho ou, ainda, de outro Conselho de Contribuintes, deva pronunciar-se sobre o mesmo recurso.

...” (o negrito não é do original)

“Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:



- I – de **decisão** não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova; e
  - II – de **decisão** que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara superior de Recursos Fiscais.
- ...” (o negrito não é do original)

**Da leitura desses dispositivos regimentais pode-se concluir, de plano, que as decisões suscetíveis de serem atacadas por recurso especial são somente os acórdãos, na medida em que, não sendo as resoluções decisões de natureza terminativa não se prestam, por óbvio, para caracterizar jurisprudência a merecer uniformização.**

Comungamos do entendimento de que o art. 37 do Decreto nº 70.235/72 confere ao Ministro da Fazenda poderes para regulamentar o julgamento nos Conselhos de Contribuintes nos estritos ditames das leis que regem a matéria.

E isso foi observado, na medida em que a redação dos incisos I e II do art. 32 supra é idêntica à do art. 3º, incisos I e II do Decreto nº 83.304/79, que, alterando o Decreto nº 70.235/72, instituiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais e deu outras providências.

Comungamos também da idéia de que o intérprete não deve se limitar ao exame literal do texto, mas procurar identificar a sua finalidade.

Nesse sentido, não é porque o art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes não veda expressamente a interposição de recurso especial em face de decisão que negar provimento a recurso de ofício, que, por si só, autorize o intérprete a concluir pelo seu cabimento.

Estamos de acordo, ainda, com o entendimento de que a decisão de primeira instância não tem eficácia enquanto pendente de recurso *ex officio*.



Não obstante, *data maxima venia*, não podemos concordar com aqueles que sustentam que as decisões dos Conselhos de Contribuintes em face de recurso *ex officio* são decisões de primeira instância.

Pior ainda: o não cabimento do recurso especial da Fazenda Nacional em face de decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes que negar provimento a recurso *ex officio* teria amparo no art. 42 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

**“Art. 42. São definitivas as decisões:**

I – De primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

...”

O raciocínio desenvolvido por aqueles é o seguinte: 1. a decisão de Conselho de Contribuintes em recurso de ofício seria decisão de primeira instância; 2. como o recurso de ofício foi improvido, por óbvio, não há interesse do contribuinte em interpor recurso voluntário, logo a decisão seria definitiva (art. 42, I, Decreto nº 70.235/72).

Com todo o respeito, tal conclusão revela-se equivocada, uma vez que conflita com outros dispositivos da própria lei processual administrativa fiscal.

Dispõe o art. 25 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

**“Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:**

***Caput com redação determinada pela MP 2.158-35/2001, produzindo***

***efeitos a partir de 1º de setembro de 2001.***

I – em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal;

***Inciso I com redação determinada pela MP 2.158-35/2001, produzindo***

*efeitos a partir de 1º de setembro de 2001.*

II – **em segunda instância**, aos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, com a ressalva prevista no inciso III do §1º. §1º Os Conselhos de Contribuintes julgarão os recursos, **de ofício** e voluntário, de decisão de primeira instância, observada a seguinte competência por matéria:  
...” (o negrito não é do original)

Ora, se o próprio art. 25 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que é **de segunda instância a decisão de Conselho de Contribuintes que julga recurso de ofício**, como sustentar a aplicação à hipótese da mencionada norma do art. 42, I, do mesmo diploma legal?

Também em outros artigos, o Decreto nº 70.235/72 **confirma a idéia de que os Conselhos de Contribuintes, ao julgarem recurso de ofício, proferem decisão de segunda instância.**

Dispõe o art. 36, inserido na Seção VI - Do Julgamento em **Primeira Instância**:

“Art. 36. Da decisão de primeira instância **não cabe pedido reconsideração**”. (o negrito não é do original)

Já o art. 37, inserido na Seção VII – Do Julgamento em **Segunda Instância**, estabelece:

“Art. 37. O Julgamento nos Conselhos de Contribuintes far-se-á conforme dispuserem seus regimentos internos.

§ 1º Os Procuradores Representantes da Fazenda recorrerão ao Ministro da Fazenda, no prazo de trinta dias, de decisão não unânime, quando a entenderem contrária à lei ou à evidência da prova.

§ 2º O órgão preparador dará ciência ao sujeito passivo da decisão do Conselho de Contribuintes, intimando-o, quando for o caso, a cumpri-la, no prazo de trinta dias, ressalvado o disposto no parágrafo seguinte.

§3º **Caberá pedido de reconsideração.**

I – de decisão que der provimento a **recurso de ofício**;  
...” (o negrito não é do original)

À toda evidência, o art. 37, §3º, I, do Decreto nº 70.235/72 reafirma a idéia que a **decisão de Conselho de Contribuintes que der provimento a**

**recurso de ofício é decisão de segunda instância** e que, ao menos à época, cabia pedido de reconsideração.

Como sustentar que tal decisão é de primeira instância, se o art. 36 veda o pedido de reconsideração?

Por outro lado, argumentam alguns que faltaria interesse à Fazenda Nacional para recorrer de decisão de Conselho de Contribuintes que negar provimento a recurso de ofício, na medida em que o entendimento nela externado teria sido confirmado por dois órgãos julgadores distintos.

Lembram também que são definitivas as decisões de primeira instância que exoneram crédito tributário abaixo do limite de alçada e que os órgãos julgadores de primeira instância estão vinculados aos entendimentos normativos emanados da Secretaria da Receita Federal.

Não me sensibilizam esses argumentos.

A uma, porque a Procuradoria da Fazenda Nacional só atua em segunda instância, nos Conselhos de Contribuintes, e em instância especial, na Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A duas, porque o recurso especial da Fazenda Nacional tanto pode suscitar dissídio jurisprudencial, como **contrariedade** à lei ou **à evidência das provas**.

Nessa última hipótese é impertinente falar-se em observância de entendimentos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal.

A três, porque, mesmo no caso de recurso especial da Procuradoria fundado em divergência jurisprudencial, parece-me legítimo o interesse da Fazenda Nacional, na medida em que, não raro, os órgãos julgadores de primeira instância

adotam entendimento amplamente dominante nos Conselhos de Contribuintes, que posteriormente vem a ser alterado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A quatro, e principalmente, porque, a prevalecer o entendimento da corrente ora vencida, estar-se-ia retirando da Câmara Superior de Recursos Fiscais a sua principal atribuição, qual seja, a de garantir a uniformização da jurisprudência administrativa.

Ponderam outros, ainda, que o conhecimento de recurso especial da Fazenda Nacional na hipótese em foco poderia caracterizar ofensa ao princípio da ampla defesa, uma vez que, no caso de provimento do especial, a Turma da Câmara Superior de Recursos Riscas estaria restabelecendo definitivamente certa exigência fiscal formalizada em auto de infração.

De fato, excetuada a hipótese de o contribuinte vir a suscitar e demonstrar divergência entre Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decisão na situação em tela seria definitiva, sem que o contribuinte tivesse a oportunidade de, ele próprio, interpor recurso.

Entretanto, a ampla defesa é assegurada ao contribuinte, na medida em que os Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais facultam-lhe o oferecimento de contra-razões (art. 34, *caput*, RICC e art. 8º, *caput*, RICSRF), bem assim a sustentação oral (art. 21, II, RICC e art. 21, II, RICSRF).

Por outro lado, o duplo grau de jurisdição, em sentido estrito, não é preceito constitucional garantido ao contribuinte no processo administrativo, conforme já decidiu o E. Supremo Tribunal Federal na ADI 1922 MC/DF.

Por fim, registro que, na órbita judicial, em que a União é parte desde a primeira instância, o E. Superior Tribunal de Justiça, no RESP nº 29.800-7/MS,



conheceu de recurso especial da União em face de acórdão não-unânime de Tribunal Regional Federal, que negou provimento à remessa oficial.

Referido acórdão decorre de decisão anterior do próprio STJ, no sentido de acolher agravo da União em face de despacho do presidente do referido TRF, que negara seguimento ao recurso especial interposto, ao fundamento de que o remédio processual cabível seriam os embargos infringentes.

Não obstante, entendeu o STJ que os embargos infringentes só são cabíveis de acórdão de TRF que julgar **apelação** e que, na hipótese, por se tratar de **remessa oficial**, cabia o recurso especial.

Ou seja, no âmbito do Poder Judiciário já se decidiu que a União pode manejar recurso em face de decisão de Tribunal Regional Federal que negar provimento a remessa oficial.

A propósito, desse mesmo julgado também se extrai a conclusão que é de **segunda instância** a decisão de tribunal que julga a remessa *ex officio*.

Com efeito, o Ministro Relator Humberto Gomes de Barros, destacando as alterações introduzidas no sistema de recursos pelo Código de Processo Civil de 1973, reportou-se ao voto proferido pelo Ministro Moreira Alves, no julgamento do RE nº 89.490, nestes termos:

“... não há dúvida alguma de que a modificação em causa decorreu de intenção preconcebida de alterar o sistema atual, e a alteração se fez com a retirada, do Código atual, da “apelação *ex officio*” do capítulo dos recursos, e a colocação de sujeição a **duplo grau de jurisdição** no capítulo da Coisa Julgada, para caracterizar que a sentença, nesses casos, não transita em julgado com o ato de julgamento de primeiro grau, mas se desdobra em ato complexo. Para que ela transite em julgado, necessário se faz que, **além do julgamento de primeira instância, haja o de segunda**, tanto por maioria de votos, como por unanimidade.

Ora, no sistema do Código anterior, só se admitiam, quando houvesse divergência, embargos infringentes, porque estes eram

Processo nº : 10680.008423/97-25

Acórdão nº : CSRF/01-04 976

cabíveis, quando não fosse unânime a decisão em apelação, e, no caso, havia apelação, embora *ex officio*.

É certo que, mesmo sob o império do Código de 1939, houve parte da doutrina que se manifestou em contrário, entendendo que a apelação necessária, ou *ex officio* não era propriamente recurso. Mas, essa doutrina não vingou, porque a questão não era ontológica, mas devia ser resolvida em face do tratamento que a lei lhe dava, e este era o de apelação.

Em face do novo Código de Processo Civil, isso não mais ocorre, não cabendo, conseqüentemente, embargos infringentes, que, pelo artigo 530, só se admitem com relação a julgados proferidos em apelação e em ação rescisória.

Em face do exposto, Sr. Presidente, com a devida vênia dos que pensam em contrário, acompanho o voto do eminente Ministro Cunha Peixoto, e, portanto, conheço do recurso, mas lhe nego provimento." (o negrito não é do original)

Nessa ordem de juízos, **conheço do recurso especial da Fazenda Nacional**, para no mérito negar-lhe provimento.

Sala das Sessões-DF, 14 de junho de 2004.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS