



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10730.005630/2005-01
Recurso nº 153.798 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.673 – 1ª Turma
Sessão de 31 de agosto de 2010
Matéria IRPJ e OUTRO - Normas Processuais
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RIO ITA LTDA.

Ementa: RECURSO ESPECIAL. DIREITO INTERTEMPORAL.

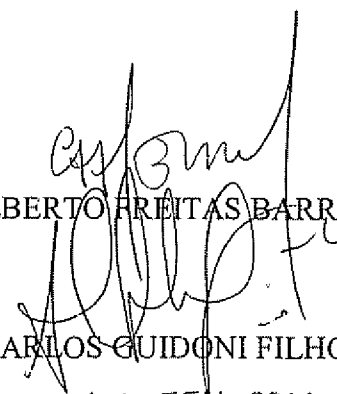
Conforme entendimento assentado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, "o recurso rege-se pela lei do tempo em que proferida a decisão, assim considerada nos órgãos colegiados a data da sessão de julgamento em que anunciado pelo Presidente o resultado, nos termos do art. 556 do Código de Processo Civil. É nesse momento que nasce o direito subjetivo à impugnação" (EREsp 649.526/MG, Corte Especial, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJU 13.02.06).

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE - RECURSO DE OFÍCIO.

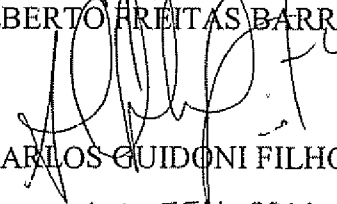
A decisão de primeira instância favorável ao sujeito passivo, acima do limite de alçada, constitui o primeiro momento de um ato complexo, cujo aperfeiçoamento requer manifestação do Conselho de Contribuintes quando aprecia recurso de ofício. Nesse caso, o Tribunal não decide recurso simplesmente complementa o ato complexo. 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 (art. 42 do Decreto nº 70.235/72). Recurso Especial interposto pela Procuradoria é impróprio para desafiar acórdão unânime proferido em remessa *ex officio*. Precedentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso da Fazenda Nacional.



CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.



ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Com base no permissivo do art. 7, I do “novo” Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n. 147, de 25.06.2007, a Contribuinte interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela extinta 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO. 2001

RESERVA DE REAVALIAÇÃO - MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO - A partir da publicação do art. 4º da Lei no 9.959/1999, a reserva de reavaliação dos bens móveis só deverá ser computada na apuração do IRPJ e da CSLL quando da efetiva realização do bem.”

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

“RIO ITA LTDA. C.N.P.J. 29.853.942/0001-02, já qualificada neste processo, foi autuada, em 10 de novembro de 2005, em razão falta de adição ao lucro líquido do exercício, no ano-calendário de 2000, da baixa da RESERVA DE REAVALIAÇÃO.

(Trecho do Termo de Verificação Fiscal que trata sobre a exação:

O contribuinte, optante pelo Lucro Real anual, devidamente intimado e reintimado (fls.60 a 63 e fls. 66 a 69) apresentou respostas (fls. 64, 70, 71, 72 e 73 a 86 do processo), de forma insatisfatória, conforme largamente demonstrado mais adiante, e, assim, não comprovou, o cômputo do ganho obtido pela reavaliação na apuração do Lucro Real do ano-calendário de 2000 e a sua conseqüente tributação na forma do parágrafo 3º do artigo 434 do RIR/99 (Artigo 43, par. 1º, alínea "h" do Decreto-Lei 5.844/43 e artigo 1º da Lei nº 154/47). Verificou-se no Livro Diário nº 116 (pág. 179) e Livro Razão (págs. 44 e 169), referente a dezembro de 2000, então apresentado (juntado às fls. 87 a 90 do processo), que a reavaliação de veículos em questão teve como contra-partida do lançamento a débito, em 31/12/2000, da conta nº 2.3.2.01.004 "RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE VEICULOS", nos termos do artigo 434 do

Regulamento de Imposto de Renda/1999 (Art. 35 do Decreto-Lei 1.598/77 e artigo 1º, inciso IV do Decreto-Lei 1.730/79). Todavia, na mesma data, esta conta de reserva foi totalmente baixada tendo como contra-partida a conta nº2.3.3.02.001 "PREJUÍZOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES".

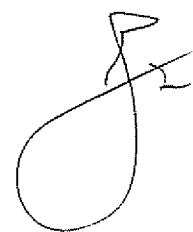
Em sua resposta, datada de 28/09/2005, o fiscalizado afirma que não tributou a realização da aludida reserva de reavaliação, apresentando o LALUR nº02 (cópias anexadas as fls. 91 a 100 do processo), em que consta a apuração do Lucro Real relativo ao ano calendário de 2000.

Dessa forma, configurou-se a infração aos artigos mencionados, ficando o contribuinte sujeito ao presente lançamento de ofício consubstanciado no Auto de Infração ora lavrado do qual este termo é parte integrante.

Nesse sentido, é o entendimento da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes manifestado em decisão sobre a matéria no acórdão transcrito abaixo: "O valor da reserva de reavaliação utilizada para compensar os prejuízos contábeis será computado na determinação do lucro real no montante que exceder à absorção do prejuízo compensável (prejuízo fiscal) transferido de exercício anteriores: Acórdão 107-06247 de 18/04/2001 publicado no D.O.U. em 10/08/2001.

Outrossim, com relação ao item da intimação de 24/08/2005 (fl. 68 do processo) referente à apresentação dos laudos de reavaliação que deram origem ao lançamento contábil de reavaliação de veículos escriturado na conta r 0 1.3.2.05.099 - "REAVALIAÇÃO DE VEÍCULOS", no valor de R\$ 21.407.000,00, em dezembro/2000, conforme o balancete apresentado em resposta à intimação de 07/03/2005 e constante do Balancete do Ativo, então anexado (fls. 101 a 103), o contribuinte apresentou uma cópia de um laudo (fl. 71 do processo). Constatou-se que, além de ser uma mera cópia apresentada, este suposto laudo encontra-se eivado de vícios, inclusive contendo rasura, e sem os requisitos exigidos, quais sejam: elaborado por empresa especializada, identificação dos bens reavaliados pela conta em que estão escriturados, as datas de aquisição e as modificações no seu custo original, o novo prazo de vida útil de cada bem para efeito, inclusive, de nova depreciação, indicando os critérios de avaliação e os elementos de comprovação adotados. Entendimento nesse sentido foi objeto de decisão em processo de consulta in verbis:

"Para que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação (reavaliação), possa ser adicionada ao lucro líquido para fins de determinação do lucro real apenas por ocasião da efetiva realização, é necessário que o imprescindível laudo, dentre outras condições impostas pela legislação de regência, seja elaborado por três peritos legalmente habilitados que não sejam impedidos, ou por empresa especializada na avaliação dos respectivos bens." Dispositivos Legais: Lei 6.404/76,



art. 8º; RIR/94(decreto 1.041/94), art. 382, par. 3º.Decisão n. 008199. SRRF/9. RF. Publicação no DOU: 15104/1999. Grifei

Assim sendo, a falta de apresentação de laudo de reavaliação de acordo com os requisitos exigidos pela legislação aplicável, também ensejam a adição ao lucro líquido do exercício do valor da respectiva reavaliação. Inclusive, decisão nesse sentido foi emanada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais in verbis: "A não apresentação de laudo de avaliação ou juntada de laudo eivado de vícios que atacam sua essência, autorizam a adição ao lucro líquido, para fins de cálculo do lucro real, do valor correspondente à reavaliação operada pela empresa " Recurso especial improvido. CSRF - 1ª Turma/ Acórdão 01-04 228 de 15110/2002. Publicado no DOU em 05/08/2003.

Dessa forma, com a adição ao Lucro/Prejuízo Contábil do Exercício de 2000 (R\$ - 2.669.735,54), do valor da Reavaliação efetuada em 31/12/2000 e realizada nesta data no valor de R\$ 21.407.000,00, e considerando-se as demais adições e exclusões que geraram um Prejuízo Fiscal então escriturado no Lalur de R\$ -1.044.334,40 (cópia às fls. 99 do processo), foi apurado pela fiscalização um Lucro Real em 31/12/2000 ajustado no montante de R\$ 20.362.665,60, ora tributado.

(...)

O lançamento foi julgado improcedente pela Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro que recorre ex-officio.

A ementa do acórdão assim se expressa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ,

Ano-Calendário: 2000

Ementa. RESERVA DE - REAVALIAÇÃO DE BENS MOVEIS MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO. A partir do ano-calendário de 2000, a reserva de reavaliação dos bens - móveis só será computada na apuração do resultado, quando da efetiva realização do bem reavaliado. As imperfeições do laudo de reavaliação deixaram de ser motivo para computação da respectiva reserva na determinação do resultado.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-Calendário: 2000

Ementa : LANÇAMENTO REFLEXO. Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz. •

Lançamento Improcedente.

É o Relatório. "

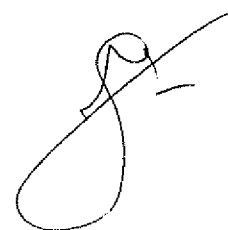
No que interessa a esta instância recursal, o acórdão recorrido, por maioria de votos, negou provimento recurso de ofício que reconheceu a improcedência dos lançamentos de IRPJ e CSLL, pelos motivos sintetizados na ementa acima transcrita.

Em sede de recurso especial, argüi a Fazenda Nacional contrariedade do acórdão recorrido ao disposto no artigo 434 do RIR/99 c/c arts. 35, §2º do Decreto-Lei 1.598/77 e art. 8º da Lei 6.404/76. Sustenta a Fazenda Nacional, em síntese, que a Contribuinte não teria atendido aos requisitos estabelecidos no artigo 434 do RIR/99 para diferir a tributação relativa à reavaliação de ativos, notadamente pelo pelos fatos de que: (i) o laudo de avaliação não atendem aos requisitos legais para tal finalidade; e (ii) não seria legítima a baixa da conta de reserva de avaliação (contra a conta de prejuízos acumulados) antes da realização dos respectivos bens reavaliados, já que não haveria possibilidade de tributação a posteriori dos valores referentes à reavaliação. *Verbis*:

Ou seja, para que a reavaliação possa ser legitimamente atribuída na conta de "reserva de reavaliação" deverá necessariamente seguir os ditames legais, que dentre eles, haverá a reavaliação ser realizada por três peritos ou por empresa especializada, o que não foi feito pelo contribuinte. O contribuinte limitou-se a juntar nos autos cópia de urna folha de papel que apontou meramente o modelo do veículo, o ano de fabricação, o número de veículos (165) e o valor total da reavaliação, como se todos os veículos fossem o mesmo preço e possuísem as mesmas particularidades, o que não subsiste no mundo fatieº. É consabido que, primeiramente, os veículos- de uma forma geral- tendem a sofrer depreciação, e não valorização. Mesmo que estranhamente os veículos da Recorrida fossem justamente a exceção da regra geral, não ficou demonstrado - com documentos hábeis- o porquê desta reavaliação, sequer constituiu profissionais habilitados para emitir laudos técnicos que pudessem justificar a contento tal operação. Por evidente que, se não foi obedecido o critério legal para esta operação ser considerada "reserva de reavaliação", não poderá ser assim enquadrada e, portanto, deverá incidir imposto de renda no valor a maior apurado.

(...)

Não há qualquer previsão normativa que possibilite a compensação de contas entre a reserva de reavaliação com os prejuízos acumulados ANTES, principalmente, da realização dos bens reavaliados, como assim fez a Recorrida na hipótese vertente. Ao proceder desta forma, simplesmente não haverá possibilidade de tributar o valor a mais constatado na reavaliação do bem em momento algum, já que tal valor foi compensado outrora (no caso em tela, NA MESMA DATA) com a conta de prejuízo acumulado, o que não deixa de ser uma engenhosa operação com o fim de simular a situação concreta, de fato, existente. Veja-se que não se trata de negar vigência ao disposto no artigo 4º da Lei n. 9.959/2000, mas entender a simulação ocorrida nos autos pela Recorrida que, aproveitando-se do emaranhado normativo, locupletou-se do "valor a mais" proveniente da reavaliação de seus veículos compensando o valor fictício criado com o prejuízo acumulado sem amparo legal para proceder tal compensação, a fim de futuramente servir para gerar um prejuízo não operacional no ato da realização dos bens reavaliados, e aí, após estas operações



pretensamente justificáveis, não haverá qualquer incidência de Imposto de Renda, por toda evidência "

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 105-250/2008 (fl. 337/338)), sob o fundamento de que haveria previsão regimental para a interposição do recurso em referência (RI CSRF, art. 7º, § 4º, com redação dada pela Portaria MF n. 147, de 25.06.2007).

A Contribuinte apresentou contra-razões.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'S' or 'G' shape with a small loop at the top and a horizontal stroke extending to the right.

Voto

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Peço vênia para divergir do r. Despacho de fls. 337/338 no que se refere à admissibilidade do recurso especial.

Conforme entendimento assentado pelo E. Superior Tribunal de Justiça, "o recurso rege-se pela lei do tempo em que proferida a decisão, assim considerada nos órgãos colegiados a data da sessão de julgamento em que anunciado pelo Presidente o resultado", nos termos do art. 556 do Código de Processo Civil. Veja-se, nesse sentido, ementa de v. acórdão da lavra do Exmo. Min. Castro Meira, no qual faz referência expressa ao julgamento proferido pela E. 1ª Seção da E. Corte Especial sobre o tema. *Verbis*:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS INFRINGENTES
ESGOTAMENTO DE INSTÂNCIA. SÚMULA 207/STJ.*

1. Sob a regência da redação original do art. 530 do CPC, não sendo unânime o julgamento que acolheu preliminar de decadência da ação rescisória, o esgotamento da instância ordinária encontrava-se condicionado à oposição dos embargos infringentes, o que não ocorreu no caso vertente.

2. O julgamento meritório de outra ação rescisória que guarda manifesto liame jurídico com o presente feito não tem o condão de impedir o exame do cabimento do recurso especial sob exame, cujos pressupostos de admissibilidade não podem ser aproveitados por apelo diverso.

3. É cediço que o acórdão proferido no âmbito dos aclaratórios incorpora-se ao julgado embargado, mas, em não havendo efeitos modificativos, remanesce em sua inteireza o aresto que, por maioria de votos, acolheu a preliminar de decadência da ação rescisória, resultado este professado sob a vigência da redação original do art. 530 do CPC, ensejando o direito subjetivo ao aviamento dos embargos infringentes.

4. "O recurso rege-se pela lei do tempo em que proferida a decisão, assim considerada nos órgãos colegiados a data da sessão de julgamento em que anunciado pelo Presidente o resultado, nos termos do art. 556 do Código de Processo Civil. É nesse momento que nasce o direito subjetivo à impugnação" (EREsp 649.526/MG, Corte Especial, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJU 13.02.06).

5. Aplicação da Súmula 207/STJ: "É inadmissível recurso especial quando cabíveis embargos infringentes contra o acórdão proferido no tribunal de origem".

6 *Agravo regimental não provido.* (AgRg no REsp 740530 / RJ, DJe 04/11/2008 – grifos nossos)

No mesmos sentido:

PROCESSUAL CIVIL E PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO HIERÁRQUICO ESPECIAL INTERPOSTO EM FACE DE DECISÃO ADMINISTRATIVA PROFERIDA PELO PLENO DO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – TARF. ARTIGO 40, DA LEI DISTRITAL 657/94 REVOGAÇÃO PELA LEI DISTRITAL 3.427/04. PRINCÍPIO DO TEMPUS REGIT ACTUM. OBSERVÂNCIA. RECURSO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO DISPOSITIVO LEGAL REVOGADO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. INEXISTÊNCIA.

1. A regra do direito intertemporal, chancelada pela Corte Especial, é a de que a lei em vigor à época da prolação da decisão que se pretende reformar é que rege o cabimento e a admissibilidade do recurso (AgRg nos EREsp 617.427/DF, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, Corte Especial, julgado em 23.11.2006, DJ 11.12.2006; EREsp 600.874/SP, Rel. Ministro José Delgado, Corte Especial, julgado em 01.08.2006, DJ 04.09.2006; EREsp 649.526/MG, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Corte Especial, julgado em 15.06.2005, DJ 13.02.2006, AgRg nos EREsp 617.427/DF, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, Corte Especial, julgado em 23.11.2006, DJ 11.12.2006; EREsp 600.874/SP, Rel. Ministro José Delgado, Corte Especial, julgado em 01.08.2006, DJ 04.09.2006; e EREsp 649.526/MG, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Corte Especial, julgado em 15.06.2005, DJ 13.02.2006).

(...)

(RMS 21.330/DF, Rel.: Min. Luiz Fux. Primeira Turma. DJU 26.03.2009 – grifos nossos)

Parece-me não haver dúvida sobre a aplicação de citada regra também em seara administrativa. Diga-se, a título ilustrativo, que a própria Portaria n. 256, de 22.06.2009, que “aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências”, estabelece expressamente que os acórdãos e decisões proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência observarão as disposições da regulamentação anteriormente vigente. Veja-se, a título ilustrativo, os artigos 4º e 5º da citada Portaria, os quais estão compreendidos no capítulo “disposições transitórias”, *verbis*:

Art. 4º Os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior à vigência do Anexo II desta Portaria, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

Art. 5º As negativas de admissibilidade dos recursos especiais exaradas até a data de publicação desta Portaria observarão o rito estabelecido no art. 17 do Regimento Interno da Câmara



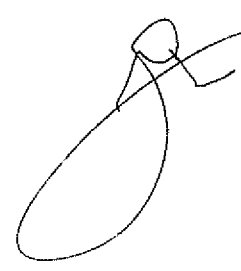
Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007.

Pois bem. No caso, o **acórdão recorrido foi proferido na sessão de julgamento de 28.02.2007**, portanto, na vigência da Portaria MF n. 55, de 16.03.1998. Citada Portaria, que “aprova os Regimentos Internos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e dos Conselhos de Contribuintes”, não previa o cabimento de recurso especial contra acórdão proferido por Câmara que negasse provimento a recurso de ofício. Tal previsão apenas veio a lume no ordenamento administrativo com a edição da Portaria MF n. 147, de 25.06.2007 (anexo II, art. 7, § 4º RI/CSRF), o qual, pelos motivos acima aduzidos, entendo não ser aplicável à hipótese dos autos.

Nesses termos, por entender (diferentemente do despacho de admissibilidade) que não há previsão regimental para a interposição do recurso em referência, suscito preliminar de não conhecimento do recurso por conta do entendimento majoritário desta Corte no sentido de reconhecer o não-cabimento de interposição de recurso especial contra acórdão de Câmara que nega provimento a recurso de ofício, tal como ocorre no presente caso. Sobre o tema, em vista de sua clareza e completude, peço vênha para transcrever trecho do Acórdão CSRF n. 01-5.128, de 19 de abril de 2.004, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder, cujo entendimento foi ratificado ulteriormente pelo próprio Pleno da CSRF, *verbis*:

“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 Federal¹, 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”.²

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



¹ 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 de regulamentar da Administração Tributária.

² Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II, São Paulo, Atlas, 2004, p. 89.

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 ressentia 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.

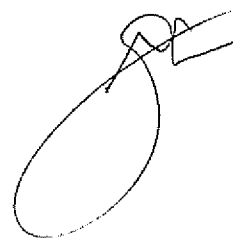


A questão que, na verdade, deve ser colocada reside em saber quais as decisões do Conselho de Contribuintes que podem ser revistas por meio da postulação da Procuradoria em sede de recurso especial. É certo que o enunciado normativo não restringiu o recurso especial apenas na hipótese de julgamento de 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 alçada³³ 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

³ 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)

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.

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".⁴

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)⁵. 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



⁴ Curso de Direito Administrativo, 9a ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 288.

⁵ Essa conclusão se infere do Art. 34, § 2o do Decreto n. 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".

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 requisitam 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 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 CSRF⁶. 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 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:

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

⁶ § 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 n. 8 748/93).

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

III - 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

Sobre esse último argumento, cumpre ainda frisar que a solução para esse iter processual aventada pelo eminente relator em seu voto, ao considerar definitiva a decisão da CSRF desfavorável ao contribuinte, é ainda mais prejudicial à justiça administrativa, eis que, ao se aventar a possibilidade de supressão do recurso voluntário referido hipoteticamente acima (item III), estar-se-ia pela via da interpretação do Regimento Interno suprimindo o recurso voluntário para o sujeito passivo que lhe é garantido em todas as outras hipóteses. Ou seja, a posição contrária defendida na sessão resulta na seguinte conclusão: o contribuinte sempre pode interpor recurso voluntário de decisão primeira instância que lhe seja desfavorável com exceção dos casos em que o acórdão da DRJ exonere crédito acima de R\$ 500.000,00 e, mesmo confirmado pelo Conselho de Contribuinte, seja reformado pelo CSRF pela via do recurso especial da PFN. Frise-se, em todos os outros casos, o contribuinte tem direito ao duplo grau de jurisdição provocado pela interposição de recurso voluntário, menos nesse.

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 infringentes⁷ 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



⁷ 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.

*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 contrária ao Estado. Precedentes da Corte. 2- Recurso especial conhecido, mas improvido."*⁸

*"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)."*⁹

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 divergência¹⁰ a ser apreciada pela CSRF é o mérito do recurso especial (base de cálculo do imposto). 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

⁸ REsp 158.000/GO, DJ 24/8/98, p. 113. Ver também decisão da 3ª Seção do STJ no REsp n. 168.837/RJ.

⁹ Recurso Especial n. 29.800-7/DF, de 16 de dezembro de 1992.

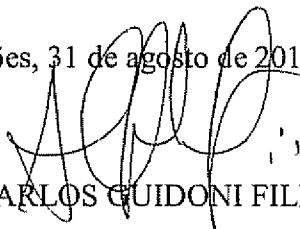
¹⁰ Ressalto que não vislumbro diferença de raciocínio para as hipóteses de recurso especial interposto tanto com base no inciso I como no II do art. 32 do Regimento Interno. Ambos tratam de divergência de entendimento, seja entre Câmaras do Conselho ou entre os integrantes de uma Câmara (decisão não-unânime).

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 ou interna a Câmara (no caso de decisão não-unânime) sobre base de cálculo do imposto. 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 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 sobre a base de cálculo do imposto."

Por tais fundamentos, voto no sentido de não conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, 31 de agosto de 2010.



ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator