



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

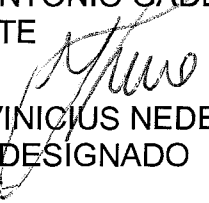
Processo nº : 10768.015560/98-64
Recurso nº : 108-126237
Matéria : CSLL
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 8ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Interessada : HOSPITAIS INTEGRADOS DA GÁVEA S.A.
Sessão de : 13 de junho de 2005
Acórdão : CSRF/01-05.228

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 não-unânime proferido em remessa ex officio.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Primeira da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NÃO CONHECER do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator), José Clovis Alves, Mário Junqueira Franco Junior e Manoel Antonio Gadelha Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 30 JAN 2007

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO CALDEIRA MACHADO (Substituto Convocado), JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

Recurso Especial nº. : 108-126.237

Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, com fulcro nas disposições do artigo 5º., inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº. 55, Anexo I, de 16 de março de 1998 (D. O. U. de 17/03/1998), pleiteando a reforma do acórdão nº. 108-06.665, de 19/09/2001, fls. 315 a 322, proferido no julgamento do recurso *ex officio* nº. 126.137, de interesse da contribuinte HOSPITAIS INTEGRADOS GÁVEA S/A.

Trata-se de exigência de CSLL, referentes aos fatos geradores do ano-calendário de 1994; dos meses de janeiro a junho e agosto de 1995; e do ano-calendário de 1996, sob a acusação fiscal, segundo descrito no auto de infração, fls. 103, de:

“ADIÇÕES - Despesa não incorridas - Falta de observância das leis comerciais contidas na Lei nº. 6404/76, na apuração do lucro líquido dos períodos-base.”

O “*Termo de Verificação Fiscal*”, fls. 111, descreve os procedimentos contábeis da contribuinte com relação aos seus créditos decorrentes da prestação de serviços, *in verbis*:

“- ao emitir a fatura, debitava o valor faturado à conta créditos a receber e creditava à receita de serviços (procedimento correto);

*- quando do recebimento **não integral** da fatura, creditava o **valor total** à conta créditos a receber e debitava o valor pago à conta bancos e a diferença (valor não pago) a uma conta de despesas intitulada **GLOSAS**;*

*- quando do posterior recebimento da diferença, contabilizava a importância a crédito da conta **GLOSAS** e a débito da conta bancos.*

Exemplo da contabilização acima descrita foram juntados a fls. 114/124.

O procedimento utilizado infringe o art. 220 do RIR/94, uma vez que não foram observadas as disposições da Lei nº. 6404/76 na apuração do lucro líquido.

Apesar de incorreto, o procedimento adotado não produziu efeitos fiscais quanto ao IRPJ, já que o valor de GLOSAS foi adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

A mesma adição, todavia, não foi efetuada na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro. Em consequência, as bases de cálculo da Contribuição Social s/ Lucro resultaram distorcidas.

Intimada a esclarecer, através do Termo de 13/01/98 (item 1) a divergência de procedimentos bem como a base legal que deu suporte a não adição das glosas na apuração das bases de cálculo da Contribuição Social s/Lucro, a empresa, em sua resposta de fls. 4/5, informa que 'as glosas podem ser consideradas como abatimentos de preços de serviços ou como desconto adicional nas hipóteses em que não haja certeza jurídica sobre o direito do prestador de serviço contra o cliente que não reconhece o valor integral da dívida, tornando, assim, temerária sua cobrança em juízo.' ". (Destques do original).

A autoridade julgadora de primeira instância acolheu parcialmente a impugnação tendo exonerado da tributação as verbas autuadas neste título, itens 9 a 15 da decisão de fls. 296 a 298, *in verbis*:

"8. Inicialmente, abordarei a primeira autuação, fundamentada no art. 220 do RIR/1994: despesas não incorridas por falta de observância das leis comerciais contidas na Lei nº. 6.404 de 1966 (sic), na apuração do lucro líquido dos períodos-base de dez./1994 a jun./1995; ago./1995 e dez./1996.

9. A interessada não nega efetuar o imediato débito da despesa, referente a parte não recebida do valor faturado, mas alega não estar sujeita à lei nº. 6.404/1976. Ora a empresa em questão é uma sociedade anônima e como tal está sob a tutela da Lei nº. 6.404/1976 que dispõe sobre as sociedades por ações, as quais podem ser abertas ou fechadas, nos termos dos arts. 1º. E 4º. Da referida lei.

10. Porém, o procedimento adotado pela interessada em nada fere os ditames da Lei nº. 6.404/1966 (sic) uma vez que apropria como despesa a perda ocorrida por ocasião do recebimento da fatura.

11. Os documentos de fls. 175/198 comprovam ser comum a aceitação, por parte da interessada, de parte das glosas efetuadas pelos planos de saúde, responsáveis pelo pagamento das faturas de seus associados, Tal procedimento, desde que baseados nos contratos firmados, configura erro na emissão da fatura, não cabendo lançamento sobre esses valores

12. No que tange à parte da glosa efetuada pelos clientes e não aceita pela interessada, caberia uma análise mais profunda visto a especificidade dos serviços prestados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

13. A Lei nº. 7.689 de 1988 c/ redação dada pela Lei nº. 8.034 de 1990 dispõe:

'Art. 2º. - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º. - Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

c) o resultado do período-base apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real exceto a provisão para o imposto de renda; (Destaque do original).

14. Tal determinação implica na observância das regras sobre a apropriação dos prejuízos com créditos de liquidação duvidosa. Nestes termos, o procedimento adotado pela interessada provocaria a postergação do recolhimento da CSL, embora, neste caso, caiba a argumentação de que o lançamento desses valores à conta de despesas só teria reflexos tributários no caso do cliente pagar a diferença no período de apuração subsequente.

15. Entretanto, a autuação não versou sobre a adição de provisões não dedutíveis, e a mesma não procede tendo em vista que sob a égide das leis comerciais e, mais especificamente, do art. 177 da Lei nº. 6.404 de 1976 as divergências no faturamento constituem despesas efetivamente incorridas. Assim, não houve a infração apontada: *despesas não incorridas, fundamentada pelo art. 220 do RIR/1994.*”.

Essa decisão foi objeto de recurso ex officio, fls. 299, ao qual foi negado provimento, por maioria de votos, acórdão nº. 108-06.665, fls. 315 a 322, encimado pela seguinte ementa:

“RECURSO DE OFÍCIO – Nega-se provimento ao recurso de ofício quando a decisão monocrática perfeitamente aplicou a norma ao litígio. A correta observância dos princípios de contabilidade invalida o lançamento de ofício”.

A Fazenda Nacional, inconformada, apresentou recurso especial, fls. 330 a 333. Reportou-se à descrição dos fatos, constantes do termo de verificação fiscal de fls.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

111, os quais evidenciariam o equívoco da decisão ora recorrida à vista das provas constantes dos autos.

Pede, a Fazenda Nacional, seja reformada a decisão recorrida na parte em que lhe foi desfavorável, prevalecendo a procedência da autuação para gáudio do Direito.

Pelo Despacho nº. 108-0.120/2002, fls. 335 foi admitido seguimento ao recurso especial.

Cientificada da interposição do recurso especial, fls. 339 verso, a contribuinte apresentou contra-razões, fls. 340 a 351, asseverando, em síntese, que as glosas se tornam usuais e necessárias no sistema dos planos de saúde, sendo a contabilização da perda vital para a empresa; aplica-se a CSLL a dedução das glosas em face do imposto de renda; eventuais diferenças entre as respectivas bases de cálculo não afetam o direito à dedução das glosas as quais são integralmente dedutíveis para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Alfim, propugna, a contribuinte, pela total desconconsideração dos argumentos aduzidos pela Fazenda Nacional e pelo não acolhimento de seu recurso especial.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

Empós lido o relatório, antes que pudesse adentrar ao mérito, suscitou preliminar de inadmissibilidade do recurso especial o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, sob o fundamento de ser defeso à Fazenda Nacional manejar recurso especial contra acórdão de Câmara que nega provimento a recurso *ex officio* interposto pela autoridade julgadora de primeira instância.

O tema, de natureza processual, é complexo e tem ensejado acalorados debates não só nesta Primeira Turma, bem como nas Segunda e Terceira Turmas da CSRF.

Anteriormente, neste Colegiado, prevalecia o entendimento da possibilidade da interposição de recurso especial contra decisão de Câmara que tivesse negado provimento a recurso necessário, tese também acolhida pelas Segunda e Terceira Turma da CSRF. Com a mudança da composição dos membros desta Turma, revista a questão, vingou entendimento no sentido da impossibilidade desse tipo de recurso, tese, naquela oportunidade, amplamente aprovada inclusive com o concurso de meu voto.

Nesta assentada, o tema voltou à baila, reavivando-se novamente as discussões, ocasião em que me perfilhei à corrente que admite o recurso especial em comento, em consonância com a posição adotada pelos ilustres Conselheiros José Clóvis Alves, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias, entretanto, referida tese restou vencida.

Em suma, vencedora a preliminar de não conhecimento do recurso especial, com a qual não concordei, restou prejudicado o enfrentamento do mérito por este Colegiado.

Declino, a seguir, os fundamentos que justificam o meu convencimento em prol da admissibilidade do recurso especial.

Aqueles que defendem a tese de ser incabível recurso especial da Fazenda Nacional, quando negado provimento a recurso *ex officio*, em resumida síntese,, sustentam que o julgamento do recurso *ex officio* seria uma continuidade do julgamento de primeira instância, objetivando a sua confirmação ou revisão, não se revestindo das características de julgamento em segunda instância. Se provido o recurso necessário a contribuinte poderia manejar recurso voluntário, cuja competência para julgamento, pelas disposições regimentais vigentes é da corte especial, à Câmara Superior de Recursos Fiscais, não das Câmaras ordinárias dos Conselhos de Contribuintes, oportunidade em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

que ocorreria o julgamento em segunda instância. Na hipótese contrária, negado provimento ao recurso *ex officio*, ocorreria a decisão administrativa final favorável ao contribuinte, revelando-se inadequado o recurso especial da Fazenda Nacional, visto que o seria contra uma "*decisão de primeira instância*", não contra uma "*decisão de segunda instância*" que tivesse enfrentado recurso voluntário. Acrescentam que, no caso de a Câmara Superior de Recursos Fiscais dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, essa decisão seria definitiva, evidenciando, nesta hipótese, a ocorrência de desigualdade processual, visto que a contribuinte ver-se-ia impedida de interpor recurso voluntário, à mingua de previsão legal ou regimental.

Ao contrário, e revendo minha posição, entendo ser possível aos contribuintes, que se vejam impedidos de manejar recurso voluntário em virtude de a Câmara Superior de Recursos Fiscais prover recurso especial da Fazenda Nacional, que restabelece exigência fiscal exonerada em primeira instância, discutir a questão judicialmente, possibilidade essa vedada à Fazenda Nacional.

Já, no caso de decisão, das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes, desfavorável à Fazenda Nacional em julgamento de recurso *ex officio*, se prevalece o entendimento da impossibilidade do recurso especial, também ocorreria uma desigualdade entre as partes, agora em desfavor da Fazenda Nacional, que ver-se-ia impedida de pleitear a revisão do julgado nos casos de divergência de interpretação da legislação tributária entre as Câmaras ou de decisão contrária à lei ou à evidência das provas, situação esta última, acredito, em que se enquadra a hipótese dos presentes autos.

Sendo o tributo um bem público e se deve prevalecer o interesse público, penso que a tese da admissibilidade do recurso especial encontra amparo no fato de a Fazenda Nacional não poder discutir judicialmente a legalidade da exigência tributária ou das decisões administrativas exaradas pelos Conselhos de Contribuintes. A constituição ou formalização dos créditos tributários da União rege-se por processo específico, regulamentado pelo Decreto nº. 70.235/72, que possui *status* de lei, cujo art.1º. estatui:

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

A solução da controvérsia, imagino e sugiro, muito provavelmente, deverá contemplar previsão legal ou regimental, por ocasião da almejada revisão do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, até como corolário lógico dos presentes embates.

Ao par dessas razões, por pertinente, bem fundamentado e contribuir à compreensão dos aspectos processuais envolvidos, peço vênica para agregar, neste, os fundamentos do voto vencido, da lavra do ilustre Conselheiro Antônio Manoel Gadelha Dias, proferido na assentada de 19/10/2004, acórdão nº. CSRF/01-05.128, que sobre o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 10768.015560/98-64

Acórdão nº : CSRF/01-05.228

tema prelecionou, *in verbis*:

“O recurso especial privativo da Fazenda Nacional é tempestivo, está fundamentado e foi admitido pelo presidente da câmara recorrida.

O recurso especial objetiva a reforma do acórdão prolatado pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na parte em que negou provimento ao recurso de ofício.

Por sustentar o cabimento do recurso especial da Procuradoria na hipótese dos autos, e tendo em vista os debates travados nessa sessão de julgamento, reporto-me à declaração de voto que proferi no Acórdão nº CSRF/01-04.995, sessão de 15/06/2004, ocasião em que prevaleceu o entendimento que passo a expor.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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;

...”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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 Fiscais 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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 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.**"

Destarte, deixo de acolher a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional e enfrento o mérito.

No mérito entendo assistir razão à Fazenda Nacional.

A assertiva de que o princípio contábil do reconhecimento da receita deve vir temperado pela prudência é verdadeiro, porém deve ser observado pela contribuinte anteriormente ao reconhecimento da receita.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

Se a empresa prestou os serviços que faturou aos planos de saúde, seus clientes, então é de se pressupor que adotou as cautelas requeridas ao reconhecimento das receitas. Eventuais glosas às faturas efetuadas pelos planos de saúde, são fatos ocorridos posteriormente ao reconhecimento das receitas que merecem adequado tratamento contábil.

A autuação em tela não se insurgiu quanto ao aspecto de as glosas serem inerentes ao tipo de atividade desenvolvida pela contribuinte, e também não se questionou a dedutibilidade de eventuais perdas, desde que comprovadas, decorrentes de glosas de valores faturados.

O cerne da autuação fiscal é outro, qual seja, o fato de que o tratamento contábil das glosas, adotado pela contribuinte, causou prejuízo ao fisco, apequenando a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, ou seja, também não se discutiu os motivos das glosas, mas as implicações fiscais que decorreram do tratamento contábil utilizado.

Com efeito, ao debitar uma conta de despesa, para abrigar as glosas, anulou-se, de pronto, a correspondente receita, visto tratar-se a conta representativa das glosas de uma conta de resultado, que diminui o lucro líquido do exercício. Este foi o tratamento contábil inadequado utilizado pela contribuinte pois, apesar de a conta de glosas ser uma conta de resultado, na verdade continha parcelas de receitas recebíveis, com nítidas características de uma conta patrimonial, por paradoxal que possa parecer, ou seja, as glosas apropriadas como despesas ainda não se revestiam da natureza de perdas efetivas visto que partes significativas delas eram recebidas após reclamações e negociações com os clientes, mas aí as parcelas de glosas recebidas não eram mais apropriadas como receitas, e portanto não transitavam por resultado do exercício, mas creditadas diretamente na indigitada conta de glosas, a qual, ao que parece, funcionava como uma espécie de conta de compensação.

Neste passo, é que aflora o prejuízo causado ao fisco.

Uma vez faturados os serviços prestados eventuais perdas somente poderiam ser apropriadas como despesas após efetivamente confirmada a procedência das glosas, vale dizer, após se constatar que as perdas se tornaram definitivas.

A legislação comercial lembrada ao longo da lide, a Lei nº. 6.404/76, somente admite a contabilização de eventuais perdas desde que comprovado que se tornaram definitivas, bem como a legislação fiscal exige a comprovação de que foram esgotados todos os meios de cobranças possíveis.

Assim, as parcelas das faturas glosadas, sem dúvidas devem ser controladas contabilmente, mas de modo a afetar o resultado do exercício somente se comprovada a efetividade da perda, por exemplo, mediante a utilização de uma conta patrimonial ativa que abrigariam as glosas em discussão, a ser creditada pelas perdas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

efetivas tendo como contrapartida débito de uma conta de resultado.

Outra possibilidade de adequado tratamento contábil e fiscal dessas glosas, enquanto controladas em conta patrimonial ativa, como créditos a receber em discussão, é o seu cômputo na provisão para devedores duvidosos – PDD, conta que era utilizada pela contribuinte, também alvo das verificações fiscais, item 1 do TVF, fls. 109.

Outro aspecto que evidencia o acerto do procedimento fiscal está em que os valores das glosas autuadas foram adicionados ao lucro líquido do exercício na apuração do lucro real, para efeitos do imposto de renda pessoa jurídica, entretanto, não o foram para efeito da determinação da base de cálculo da CSLL, ao passo que a contribuinte, em nenhum momento questionou os fatos, e nem declinou qual a base legal que autorizasse afetar a base de cálculo da CSLL quanto às referidas glosas, tendo se limitado a propugnar que as glosas poderiam ser consideradas como abatimentos de preços de serviços ou como desconto adicional.

A possibilidade aventada pela ilustre autoridade julgadora em primeira instância, de que o procedimento adotado pela contribuinte, eventualmente, poderia resultar em postergação do pagamento da CSLL, é algo que dependeria de comprovação, a cargo da contribuinte, considerando-se ainda que, pela sistemática contábil utilizada de controle das glosas e a sua intempestiva apropriação como despesas, resulta que a referida conta sempre conteria um “estoque” de glosas, postergando-se indefinidamente o pagamento de uma parcela de CSLL, mais ou menos significativa, ao sabor das glosas que viessem a ser efetuadas pelos clientes da autuada.

Esse procedimento contábil, por equivocado e ao arrepio da legislação comercial e fiscal, merece ser revisto por parte da contribuinte, adequando-o, mediante observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, revelando-se a autuação fiscal, no particular, como um corte, ou termo final na sistemática adotada pela contribuinte, ao promover o necessário ajuste fiscal mediante exigência da diferença de CSLL que deixou de ser paga na oportunidade em que devida.

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional e, no mérito, dar-lhe provimento para, reformando-se o acórdão recorrido, restabelecer a tributação sobre a verba exonerada pela decisão de primeira instância, objeto do presente recurso.

Brasília - DF, em 13 de junho de 2005.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER



VOTO VENCEDOR

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Redator designado.

Exsurge do relatório que o recurso especial foi interposto pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão do Conselho de Contribuintes que negou provimento ao recurso de ofício.

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 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 a lei disciplinará as formas de reclamação dos interessados perante a administração pública. Vincula-se, portanto, por meio de dispositivo

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 regulamentar da Administração Tributária.

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

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

constitucional próprio, à atenção 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:

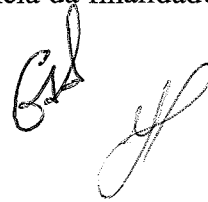
Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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



Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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 alçada³ 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.

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

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)

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

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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 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.”

5 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”.

Processo nº. : 10768.015560/98-64
Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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

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 nº 8.748/93)

Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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;

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 consequências 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:

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.

“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 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 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

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

⁹ Recurso Especial nº 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).

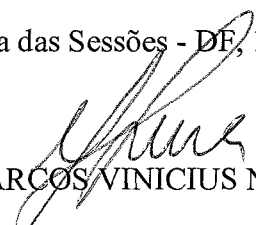
Processo nº. : 10768.015560/98-64

Acórdão nº. : CSRF/01-05.228

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.

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 foram, o recurso especial da Procuradoria contra decisão do Conselho em sede de recurso de ofício não deve ser conhecido por esse Colegiado. É como voto.

Sala das Sessões - DF, 13 de junho de 2005.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

