



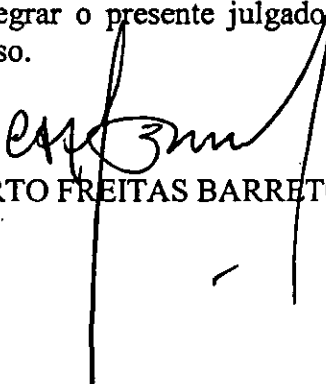
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 15374.001075/00-38
Recurso nº 107-140.917 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.126 – 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado OCIDENTAL NAVEGAÇÃO LTDA.

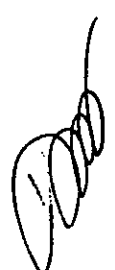
Ementa: RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL EM FACE DE ACÓRDÃO QUE NEGOU PROVIMENTO A RECURSO DE OFÍCIO - INADMISSIBILIDADE - A decisão de primeira instância favorável ao sujeito passivo, acima do limite de alçada, constitui o primeiro momento de um ato complexo, cujo aperfeiçoamento requer manifestação do Conselho de Contribuintes quando aprecia recurso de ofício. 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*. Apenas é admitido Recurso Especial em face de acórdão que nega provimento a Recurso de Ofício a partir da vigência da Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NÃO CONHECER do recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Adriana Gomes Rego que conhecia do recurso.


CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Presidente



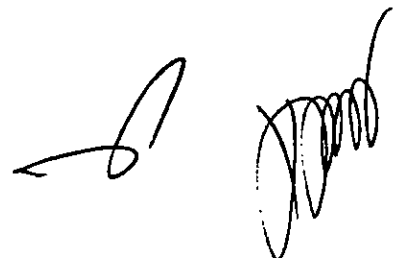


KAREM JUREIDINI DIAS

Relatora

Formalizado em: 31 JUL 2009

Participaram, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: José Clóvis Alves, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, José Carlos Passuello, Marcos Vinicius Neder de Lima, Antonio Praga, Antonio Carlos Guidoni Filho, Nelson Lósso Filho, Valmir Sandri (Substituto Convocado) e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto).



Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls. 2844/2848) apresentado em 23/10/2006 pela Fazenda Nacional, com fundamento no artigo 32, inciso I do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, contra o Acórdão nº 107-08.136, proferido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O processo trata de Auto de Infração para a exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição ao PIS e COFINS, referente ao ano-calendário de 1996. A ciência foi dada ao contribuinte em 27/04/2000 (fls. 269/285). O auto de infração principal contém o seguinte lançamento:

001 – Omissão de receitas – Suprimento de numerário – Fato Gerador em 31/12/1996 – Multa de 75%.

002 – Custos, Despesas Operacionais e Encargos não necessários - Fato Gerador em 31/12/1996 – Multa de 75%.

003 – Glosa de variações monetárias passivas – Fato Gerador em 31/12/1996 – Multa de 75%

Quanto ao item 001, relata a fiscalização que a empresa e a sócia Leila Maria da Costa Couto Aune não comprovaram de maneira hábil e idônea, a efetiva entrega dos valores supridos durante o ano de 1996, e a origem dos recursos, coincidentes em datas e valores, foram apresentados documentos que comprova apenas parte dos valores apurados, deixando de comprovar os valores supridos em espécie, cheques em nome de terceiros, em nome próprio e valores cuja origem foi representada por voucher de cheque, sem o respectivo cheque. Os demais itens não são mais objeto de julgamento.

Impugnado o lançamento (fls.287/308), o contribuinte alegou, em síntese, (i) pela suspeição de parcialidade dos auditores fiscais, vez que os mesmos figuram como assistentes técnicos indicados pela União Federal em ação de indenização ajuizada pela fiscalizada; (ii) que em razão da não concretização do Projeto Austrália – que visava o financiamento e contrato para recuperação da empresa Cia. de Navegação Lloyd Brasileiro, a empresa havia adiantado recursos no referido projeto que a fizeram entrar em concordata, sendo necessário, portanto, o aporte de capital dos próprios sócios feito por meio de contrato de mútuo e comprovado por microfilmagens de cheques juntados durante a fiscalização e na impugnação; (iii) o custo decorre do contrato com a Seamile, que seria responsável por intermediação com bancos para financiamento de projetos e, embora o empréstimo previsto de US\$ 32.500.000,00 não teria sido concretizado, a empresa engendrou todos os esforços para concretizá-lo, o que não ocorreu por motivos alheios a sua vontade, fazendo, portanto, jus ao recebimento dos valores glosados pela fiscalização.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento considerou o lançamento improcedente (fls.1804/1841), pelos seguintes motivos (i) a fiscalização não observou o artigo 12, § 3º do Decreto-Lei nº 1.598/77 – que prevê hipótese para arbitramento de omissão de receita com base em recursos de caixa fornecidos pelo sócio, cuja origem e efetiva entrega não sejam comprovadas - visto que não se pode considerar tais requisitos (falta de comprovação da

 3

origem e efetiva entrega) como a prova a que se refere o citado § 3º (*"Provada, por indícios na escrituração do contribuinte ou qualquer outro elemento de prova, a omissão de receita, a autoridade tributária poderá arbitrá-la com base no valor dos recursos de caixa fornecidos à empresa por administradores, sócios da sociedade não anônima, titular da empresa individual, ou pelo acionista controlador da companhia, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem comprovadamente demonstradas"*); (ii) quanto à glosa de comissão para agenciamento de empréstimo, restou comprovado o contrato com a Seamile Shipping, inclusive por meio de cláusulas contratuais que previam pagamento independentemente da concretização de empréstimo; (iii) em consequência, afastou-se a glosa de despesas com juros e correção monetária.

Em razão da improcedência do lançamento, foi apresentado Recurso de Ofício. Sobreveio, então, o Acórdão nº 107-08.136 (fls. 2827/2843), que entendeu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos da seguinte ementa:

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTO DE CAIXA – ORIGEM E EFETIVA ENTREGA NÃO COMPROVADAS. Deve ser mantido o Lançamento de Ofício quando não são comprovadas a origem e a efetiva entrega do numerário utilizado como suprimento.

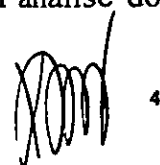
IRPJ – GLOSAS DE DESPESAS – DESPESAS INDEDUTÍVEIS E DESPESAS INEXISTENTES – ERRO DE TIPIFICAÇÃO. Ao se analisar o Lançamento de Ofício, verifica-se que houve erro de tipificação, pois, na esteira da jurisprudência da própria c. 7ª Câmara do 1º CC/MF, "Não há como tipificar um gasto como indedutível sem que se materialize a sua efetiva contraprestação. A indedutibilidade, para se confirmar, exige que o bem ou o serviço tenha sido contraprestado, pois de outra forma não haveria como conceituá-lo desnecessário, inusual ou anormal. Quando um gasto não corresponder a algo recebido, a hipótese tributária caracterizar-se-á como redução indevida do resultado do exercício, com possíveis reflexos no IR-Fonte. O gasto indedutível atinge o lucro líquido ajustado (o lucro real); o inexistente, o próprio resultado do exercício (o contábil). A não-distinção da natureza dos gastos e das suas especificidades implicará erro insanável na construção do ilícito"

O voto condutor do referido acórdão transcreveu, em parte, o voto condutor do acórdão da DRJ para justificar seu posicionamento, citando, ainda, julgados que corroboram seu entendimento.

A Fazenda Nacional apresentou, então, em 23/10/2006, Recurso Especial, no qual argumenta que o artigo 12, § 3º do Decreto-lei nº 1.598/77 prevê que para o arbitramento de omissão de receitas é necessário apenas provar por indícios a omissão na escrituração, sendo que o contribuinte deve comprovar a origem e efetiva entrega de recursos pelos sócios.

Em Despacho de fls. 2847/2848, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, seguindo-se as contra-razões do contribuinte, no qual reforça os fundamentos do acórdão recorrido, citando jurisprudência para comprovar o alegado.

Em 23/06/2008 os autos foram a esta Relatora distribuídos para análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.



Voto

Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS, Relatora

Trata-se de Recurso Especial da Fazenda Nacional, em face de acórdão que negou provimento ao Recurso de Ofício.

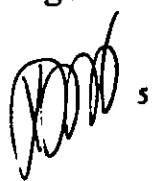
No entanto, é pacífico o entendimento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de que, salvo para os Recursos Especiais protocolados a partir da vigência do atual Regimento Interno do Conselho de Contribuintes (Portaria MF nº 147, de 25/06/2007), não é admissível Recurso Especial em face de acórdão que nega provimento ao Recurso de Ofício. Nesse sentido, os seguintes julgados:

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. (Acórdão CSRF/01-05.128, sessão de 19/10/2004)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL – RECURSO DE OFÍCIO - Não atendidos os pressupostos de admissibilidade, não se toma conhecimento do recurso especial de divergência. Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é impróprio para desafiar acórdão proferido em remessa "ex officio". (Acórdão CSRF/03-04.261, de 21 de fevereiro de 2005).

O entendimento do voto vencedor nos acórdãos citados é no sentido de que a sistemática prevista pelo Decreto-lei 70.235/72 e pelo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, até a edição da Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 pressupõe que a decisão de primeira instância é definitiva quando contrária a Fazenda Nacional, sendo certo que quando o lançamento é considerado improcedente pela 1ª Instância de julgamento, há remessa de ofício ao Conselho de Contribuintes apenas quando o valor exonerado ultrapassar o limite de alçada estabelecido em lei para que a decisão do Conselho se torne definitiva, visando, assim, dar maior segurança ao sistema.

Conclui-se, assim, que o direito ao duplo grau de jurisdição é apenas concedido ao contribuinte, não havendo direito da Fazenda de recorrer de decisão de primeira instância, servindo o recurso de ofício, como dito, tão somente para dar definitividade à decisão de primeira instância. Tanto é assim, que quando é dado provimento ao recurso de ofício, é dado ao contribuinte o direito de interpor recurso voluntário, de modo a exigir uma decisão de segunda instância acerca do tema.



Neste sentido, reproduzo as razões o brilhante voto do Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no acórdão CSRF/01-05.128, verbis:

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 Federal, 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'. Nesse sentido, cumpre lembrar que as normas que orientam a condução do processo administrativo fiscal (PAF) não podem depender unicamente da vontade da autoridade administrativa, eis que a imparcialidade na definição das regras processuais é pressuposto de legitimidade do próprio sistema. O arbítrio não pode ser o único fator indicativo deste ou daquele proceder. Tanto que o artigo 37 da Constituição Federal, § 3º, repelindo a possibilidade de procedimentos arbitrários, estabelece que a lei disciplinará as formas de reclamação dos interessados perante a administração pública. Vincula-se, portanto, por meio de dispositivo constitucional próprio, à atinência aos princípios processuais que garantam o amplo direito de defesa do cidadão. Por essas razões, matéria processual, inclusive a que regula a possibilidade de recurso



especial no contencioso administrativo, está sob reserva de lei formal.

*Com efeito, a autorização expressa no r. art. 37 deve ser exercida pelo Ministro da Fazenda dentro do contexto construído pelo Decreto nº 70.235/72 e pela Lei nº 9.784/99. A primeira regra específica do PAF e a segunda, de caráter geral. Sobre a Lei nº 9.784/99, é importante frisar que é uma norma geral de iniciativa do próprio Poder Executivo que formula disciplina de princípios e garantias aplicáveis ao processo administrativo federal. Nesse sentido, James Marins, em sua obra *Direito Tributário Processual Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, sustenta que "a Lei nº 9.784/99 (Lei Geral do Processo Administrativo Federal - LGPAF) se presta seguramente para a colmatação subsidiária de lacunas principiológicas das quais se ressente 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 recorível, 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 alçadas 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).

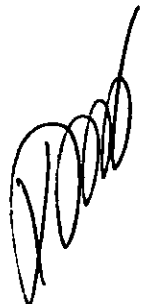
Apenas a matéria relativa à parcela exonerada de crédito tributário é reexaminada de ofício por outra autoridade julgadora.

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".

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). 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-participe 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 CSRF. 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;

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 item 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:

"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."

"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)."

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

Ressalte-se que o fato de o Superior Tribunal de Justiça, órgão de instância especial, ter conhecido dessa divergência não implica dizer, como defendem alguns de meus pares, que a CSRF, também instância especial, deva conhecer do recurso especial da Procuradoria que julga recurso de ofício. São, na verdade, competências distintas. O conhecimento do recurso especial é a divergência a ser dirimida pela STJ (norma geral de direito), enquanto a divergência a ser apreciada pela CSRF é o mérito do recurso especial (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.

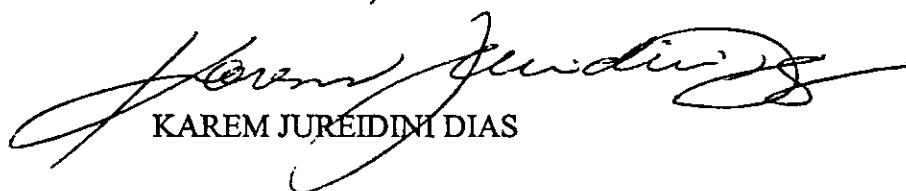
Na verdade, o STJ, ao entender correta a decisão dos órgãos plenários dos TRF nos embargos infringentes interpostos contra decisão em sede "ex officio", deve conhecer do recurso especial para solucionar questão de direito processual, nunca examinar o mérito dos embargos. Repita-se, por relevante, que 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 forma, 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."

Desta forma, adotando as razões do acórdão transcrito e tendo em vista que o Recurso Especial da Fazenda foi interposto em 23/10/2006, voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 11 de maio de 2009.


KAREM JUREIDINI DIAS

1