



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 16327.0000514/99-35
Recurso nº : RD/101-125.475
Matéria : IRPJ - FATOS GERADORES – MESES 04 E 08 a 12/1993.
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : BANCO REAL S/A
Recorrida : PRIMEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
Sessão de : 15 de junho de 2004
Acórdão nº : CSRF/01-04.995

RECURSO ESPECIAL DO PFN – CABIMENTO: Nos termos do artigo 37 do Decreto nº 70.235/72, combinado com o artigo 3º do Decreto nº 83.304/79 e com o artigo 5º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é cabível recurso especial na hipótese de confirmação de decisão de primeira instância em sede de recurso de ofício.

IRPJ - DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

Recurso conhecido e no mérito negado.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Marcio Machado Caldeira (Suplente convocado), Remis Almeida Estol, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes e José Henrique Longo, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator), Antonio de Freitas Dutra e Marcos Vinícius Neder de Lima que deram provimento integral ao recurso e Mário Junqueira Franco Júnior que deu provimento parcial ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Clóvis Alves. Os Conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima e Manoel Antônio Gadelha Dias apresentarão declaração de voto.

Processo nº : 16327.0000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01- 04.995



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



JOSÉ CLÓVIS ALVES
REDATOR - DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 NOV 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO, JOSÉ CARLOS PASSUELO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES E DORIVAL PADOVAN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

Recurso nº. : RD/101-125.475
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do acórdão nº. 101-93.618, de 20/09/2001, fls. 530 a 539, proferido no julgamento do recurso *ex officio* nº. 125.475, de interesse da contribuinte BANCO REAL S/A.

Trata-se de exigências de IRPJ e de CSLL, referentes aos fatos geradores dos meses de abril e agosto a dezembro de 1993, sob a acusação fiscal de *"Omissão de Receita Operacional, caracterizada pela falta de contabilização, em conta de resultado, das rendas calculadas sobre os créditos em atraso ou em liquidação, conforme amplamente detalhado no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO de fls. ... a ..., que é cópia integrante e indestacável deste auto de infração."* segundo descrito nos autos de infração, fls. 02 a 11.

A decisão de primeira instância, fls. 457 a 515, rejeitou a preliminar de decadência, suscitada pela contribuinte, contando o prazo de cinco anos a partir da data da entrega da Declaração de Rendimentos do IRPJ do ano-calendário de 1993, ocorrida em 29/04/1994, ao passo que a autuação ocorreu em 03/03/1999, quando o termo final era 29/04/1999, tendo considerado que o lançamento tributário foi efetuado dentro do prazo legal, fls. 332. No que pertine à exigência da CSLL, o julgador de primeira instância considerou que também não ocorrera a decadência do direito de lançar, face ao prazo de 10 (dez) anos fixado pelo artigo 45, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991. Essa matéria foi objeto de recurso voluntário em outro processo.

Neste processo tramita o recurso *ex officio* em virtude de a autoridade julgadora de primeira instância ter exonerado da tributação verbas correspondentes à soma indevida, ao lucro real, nos meses de setembro a dezembro, de valores que já haviam sido tributados nos meses anteriores. A matéria tributável foi recalculada segundo demonstrativos constantes da decisão de primeira instância, fls. 475/476 dos autos, dos quais também foram excluídas as verbas correspondentes aos resultados de filiais ou subsidiárias no exterior, cujos resultados estariam fora do campo de incidência do imposto de renda, no ano-calendário de 1993.

Foi então formalizado o processo nº. 16327.000046/2001-75, por desmembramento deste, para trâmite do recurso voluntário, que deu origem ao acórdão nº. 101-93.613, de 19/09/2001, objeto de recurso especial nº. RD/101-125.430, interposto pela Fazenda Nacional, julgado por este Colegiado na assentada de 14/10/2003, acórdão nº. CSRF/01-04.738, com decisão no sentido de "..., *rejeitar a preliminar de intempestividade, e no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, ...*".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

No referido processo a Câmara recorrida, deu provimento ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, declarando ocorrida a decadência do direito de constituir o crédito tributário, segundo os fundamentos resumidos na ementa a seguir transcrita:

"IRPJ - DECADÊNCIA - Com o advento da Lei nº. 8.383/91, o lançamento do IRPJ, no regime do lucro real, afeiçoou-se à modalidade por homologação, como definida no art. 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa. O Fisco homologará a atividade exercida pelo sujeito passivo. Ausentes fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador

CSLL - DECADÊNCIA - O prazo decadencial estipulado no Código Tributário Nacional aplica-se, por expressa previsão constitucional, a todas as contribuições sociais, sem exceção. Sendo o lançamento da CSLL por homologação, ausentes fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador."

Neste processo a Câmara recorrida não tomou conhecimento do recurso *ex officio*, por perda de objeto, em razão de ter provido a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, quando do julgamento do indigitado recurso voluntário, com sevê da ementa do acórdão ora recorrido, fls. 530, *in verbis*:

"RECURSOS DE OFÍCIO - FALTA DE OBJETO - NÃO CONHECIMENTO - Não se conhece, por lhe faltar objeto, do recurso de ofício centrado na exclusão de crédito tributário relativo a IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido alcançado pela decadência segundo decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes.

Recurso de ofício não conhecido."

A Fazenda Nacional, não se conformando com o decidido, apresentou recurso especial, fls. 541/542, com fulcro nas disposições do artigo 5º, inciso II, 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). Reportou-se aos fundamentos declinados no recurso especial interposto no processo nº. 16327.000046/2001-75, juntado ao presente, por cópia, fls. 543 a 573, onde alega, em síntese:

- por se tratar de lançamento *ex officio*, o prazo decadencial deve ser contado em conformidade com o art. 173 do CTN; ou seja, a partir da entrega da declaração do IRPJ, conforme decidido nos acórdãos nº. CSRF/01-03.103 e nº. CSRF/01-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

01.994, indicados como paradigmas, nos quais foram provido recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, sob as seguintes ementas:

Acórdão nº. CSRF/01-03.103, fls. 665:

"IRPJ - LANÇAMENTO EX OFFICO - PRAZO DECADENCIAL - Tratando-se de lançamento de ofício, o prazo decadencial é contado pela regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Recurso especial provido."

Acórdão nº. CSRF/01-01.994, fls. 673:

*"IRF - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO X LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DECADÊNCIA: No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo Fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto de auto de infração, a hipótese é de lançamento **ex-officio**. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorrer dolo, fraude ou simulação o termo inicial da decadência é um dos previstos pela regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional.*

Dado provimento ao recurso especial de divergência."

Pede e espera, a Fazenda Nacional, seja aplicada neste processo a decisão exarada no processo nº. 16327.000046/2001-75.

Pelos Despachos nº. 101-061/2002, fls. 574/575, e nº. 008/2003, fls. 583/585, o ilustre Presidente da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial.

Neste passo, constatei equívoco ocorrido na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I - SP, quanto à numeração das folhas dos presentes autos, pois que, a partir da folha 584, a próxima seria a folha 585, porém, foi grafada 525, e daí por diante até folha 546, a qual na sequência correta corresponde à folha 606. Pela sequência das peças processuais não constatei falta de folhas nos autos, fato que confirma tratar-se de mero erro de numeração, cujo saneamento solicito à Secretaria da CSRF ou à própria DRJ/São Paulo I - SP, quando lá retornar os autos. Assim, doravante, passo a fazer referência ao número correto da folha do processo, citando entre parênteses o número errado.

Regularmente cientificada da interposição do recurso especial, fls. 586 (526), a contribuinte apresentou contra-razões em 03/06/2003, fls. 587 a 602 (527 a 542).

Propugna, a contribuinte, preliminarmente, em síntese:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

- pelo não conhecimento do recurso especial, sob a alegação de que o mesmo não se encontra acompanhado das cópias autenticadas dos inteiros teores dos acórdãos paradigmas; e

- ausência de divergência de interpretação da legislação tributária em razão de os acórdãos paradigmas se referirem a fatos geradores ocorridos antes da Lei nº. 8.383/91, ao passo que no caso presente os fatos ocorreram após a referida lei.

No mérito, a contribuinte, contra arrazoa, em resumo, que a sistemática do lançamento por declaração deixou de ser aplicável ao IRPJ e à CSLL com o advento da Lei nº. 8.383/91, motivo pelo qual não pode prosperar a argumentação lançada no recurso em exame.

Pede a contribuinte o não conhecimento do presente recurso especial ou, na remota hipótese disso não ocorrer, que seja o mesmo improvido.

Na assentada desta Turma da CSRF, realizada em 13/10/2003, foram estes autos a mim distribuídos para relato, segundo despacho de fls. 606 (546).

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be a stylized 'M' or a similar character.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

VOTO VENCIDO

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator.

O recurso especial de divergência atende aos pressupostos legais de admissibilidade previstos 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). Dele tomo conhecimento.

Inicialmente, anoto que, em função dos debates havidos em plenário, antecedentes à leitura deste voto, quando da assentada de 12/04/2004, o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima suscitou preliminar de não conhecimento do recurso especial tendo, inclusive, pedido vista dos autos para análise e reflexão sobre a premissa de não cabimento de recurso especial, por parte da Fazenda Nacional, de decisões das Câmaras ordinárias que tenham negado provimento a recurso *ex officio* interposto pelas autoridades julgadoras de primeira instância, como no presente caso.

Concluídos os debates sobre este tema, nesta assentada, prevaleceu o entendimento da legitimidade do referido recurso especial, face às disposições do artigo 32, incisos I e II; e artigo 44, § 2º., do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes. Esposaram esta tese este Relator e os ilustres Conselheiros Antônio de Freitas Dutra, Leila Maria Scherrer Leitão, José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Wilfrido Augusto Marques, Dorival Padovan, José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias. Restaram vencidos os Conselheiros Maria Goretti de Bulhões Carvalho, Márcio Machado Caldeira (Suplente Convocado), Remis Almeida Estol, José Ribamar Barros Penha, Marcos Vinícius Neder de Lima e Carlos Alberto Gonçalves Nunes, que votaram no sentido de não tomar conhecimento de recurso especial em situações quejandas.

Feito este registro, passo a proferir o meu voto.

Quando do julgamento do recurso especial nº. RD/101-125.430, interposto pela Fazenda Nacional, nos autos do processo nº. 16327.000046/2001-75, julgado por este Colegiado na assentada de 14/10/2003, acórdão nº. CSRF/01-04.738, proferi voto, a seguir transscrito, cujos fundamentos se aplicam ao presente, a saber:

"A contribuinte, em contra razões, suscitou preliminar de inadmissibilidade do recurso especial, ao argumento de que as cópias dos acórdãos aportados como paradigmas não eram cópias autenticadas, não tendo observado as disposições regimentais pertinentes.

A razão não lhe socorre, por vários motivos a seguir declinados.

A falta de autenticação das cópias de acórdãos paradigmas, em princípio, nunca foi obstáculo ao conhecimento do recurso especial, até porque os contribuintes obtêm tais cópias mediante requerimento ao centro de documentação dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

Conselhos de Contribuintes, bem como para as cópias de acórdãos e de ementas obtidas em publicações especializadas não há a exigência de autenticação, artigo 33, § 3º. do Regimento Interno dos Conselho de Contribuintes. Da mesma forma os Procuradores da Fazenda Nacional credenciados junto aos Conselhos de Contribuintes as obtêm na mesma fonte.

Cópias de acórdãos paradigmas somente são recusadas pelos Presidente de Câmaras, quando do exame de admissibilidade, se apresentam indícios de adulteração de seu conteúdo. Quem poderia reclamar de possível dificuldade para exame da admissibilidade do recurso seria o Presidente da Câmara recorrida, num primeiro momento, quando do exame da admissibilidade do recurso e, em segundo lugar, a contribuinte, quando das contra razões.

A contribuinte não alegou nenhum prejuízo às suas contra razões e em nada se viu prejudicada na oferta de suas contra razões, pelo contrário contra arrazoou à larga, ao longo de 21 (vinte e uma) laudas, sem opor nenhuma dificuldade em razão da alegada falta de autenticação. A autenticação é uma formalidade que pode ser suprida a qualquer momento se assim entender indispensável a parte que se sentir prejudicada, o que não ocorreu neste processo.

Por estas razões, rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso especial suscitada pela contribuinte.

Quanto à outra questão oposta pela contribuinte, em sede de preliminar, de não comprovada a ocorrência de divergência em virtude de os acórdãos aportados como paradigmas se referirem a casos anteriores à Lei nº. 8.383/91, e o recorrido referir-se a fatos ocorridos posteriormente à edição da citada lei, a contribuinte não foi específica se se referia ao IRPJ ou à CSLL. Entendi que se referia a ambos. Ademais, os acórdãos indicados como paradigmas, acostados às fls. 647 a 705, referem-se a fatos anteriores e posteriores à Lei nº. 8.383/91.

Essa questão me parece de somenos importância, pois acredito que se trata de matéria que se confunde com o próprio mérito do presente recurso especial, e, assim, a enfrentarei no bojo do meu voto, qual seja, se ocorreu ou não a decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário, visto que as normas de cuja interpretação divergente a Fazenda Nacional recorre são as do artigo 150, § 4º., e do artigo 173, inciso I, e seu Parágrafo único, do Código Tributário Nacional, confrontadas nos acórdãos recorrido e paradigmas.

Superadas as questões preliminares adentro ao mérito.

A forma de lançamento do imposto de renda, se por declaração ou homologação, tem sido alvo de intensos debates nesta Turma da CSRF. Porém, abstraindo-se dessa discussão, o certo é que, no caso presente, estamos diante do lançamento de ofício, portanto efetuado pela autoridade tributária, por constatação de inexatidão na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetuada pela contribuinte.

Neste caso, há entendimentos reiterados desse Colegiado no sentido de que o prazo decadencial é regido pela regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN.

No acórdão nº. CSRF/01-01.563, do qual fui relator, expressei esse entendimento e, por pertinente, transcrevo trecho do voto:

'(...) Há tributos, como o imposto de renda na fonte (IRF), cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente (CTN - art. 150, *caput*) ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

A homologação, quer expressa, quer tácita, na modalidade de lançamento de que se ocupa o artigo 150, não implica decadência do direito de lançar, mas, ao contrário, traduz o exercício mesmo desse direito. A homologação, sob qualquer de suas duas formas (expressa ou tácita), representa a afirmação administrativa de que o pagamento antecipado condiz com o tributo devido. E que nada mais há para ser exigido. Vê-se, pois, que a homologação é o exercício do direito de lançar e não sua preclusão.

Mas a homologação, expressa ou tácita, para que se dê, pressupõe uma atividade do contribuinte: o pagamento prévio determinado em lei. Sem ele não há fato homologável.

Dai estabelecer o art. 149, V, do CTN que 'quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte' o lançamento é efetivado de ofício.

Nada mais lógico: Se inexato o pagamento antecipado, nega-se a homologação e opera-se o lançamento de ofício (CTN - 149, V); se omissão na antecipação do pagamento, nada há passível de homologação e a exigência se formalizará por ato de ofício da administração (CTN - 149, V).

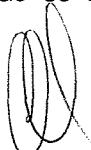
Como se vê, não tendo havido pagamento antecipado, não há que se falar em homologação do artigo 150 do CTN prolatável no prazo de 5 anos contados do fato gerador. Ao contrário, sob o amparo do artigo 149, V, a Administração poderá exercer o direito de lançar de ofício, enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública na forma do artigo 173 do CTN.
(...)

Naquela assentada, demonstrei ser esse o entendimento prevalente no Poder Judiciário, como se pode ver do nº. 2 (dois) da ementa do acórdão do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR que, de modo exemplar, abordou a questão em profundidade, nos Embargos Infringentes na Apelação Cível nº. 75.165-SP, onde se lê:

'2 - Nos tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, a exemplo das contribuições previdenciárias, é obrigação do sujeito passivo antecipar o pagamento. A falta deste - que é a hipótese dos autos - ou a sua realização em desacordo com os critérios legais, no que concerne ao montante e a época do recolhimento, configura conduta omissiva, autorizando o lançamento ex officio; neste caso, o prazo de cinco anos para o fisco 'constituir o crédito' de ofício começa a contar 'do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado' (Código Tributário Nacional, art. 173, I).' (Destaquei).

Embora o acórdão nº. CSRF/01-1.563 trate de imposto de renda na fonte e o acórdão do TFR trate de contribuições previdenciárias, o entendimento exposto aplica-se, em sua plenitude, ao caso dos autos, relativos a IRPJ e CSL, pois a tese levantada considera que a falta de pagamento antecipado, ou o recolhimento em desacordo com a legislação aplicada, autoriza o lançamento ex officio, sendo o direito de lançar regido pelo artigo 173 do CTN, já que, neste caso, não há fato passível de homologação, ou seja, o não pago não se homologa, seja a falta de pagamento integral do tributo (omissão), seja a parcela ou diferença não recolhida (inexatidão).

A questão do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário, especialmente em se tratando da modalidade denominada lançamento por homologação, embora o Código Tributário Nacional tenha sido editado em 1966, hodiernamente, tem sido alvo de intensos debates não só no seio deste Colegiado





MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

Administrativo, mas também no âmbito do Poder Judiciário, traduzindo-se em um convite à maior reflexão a respeito.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 24/05/1995, no julgamento do Recurso Especial nº. 58.918-5/RJ (95/0001216-2), D. J. de 19/06/1995, por unanimidade de votos, exarou decisão encimada pela seguinte ementa:

'TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - PRAZO (CTN ART. 173).

I - O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II - O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV - Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º. de janeiro de 1985.'

O Relator, Ministro Humberto Gomes de Barros, no seu voto assim fundamentou:

*'O V. Acórdão recorrido declarou extinta a execução, porque **verbis**:*

'Assim, correspondendo o último alegado débito ao mês de dezembro de 1975, o prazo decadencial começou a fluir em 1º. de janeiro de 1976 e se extinguiu em 1º. de janeiro de 1981. Quando inscrita assim, em 17 de maio de 1983, data da inscrição da dívida, a decadência já se consumara.' (fl. 36)

Como se percebe, a lide remanescente envolve o confronto de duas teses:

a) de um lado, o Aresto adota como termo inicial da decadência, a data a partir da qual, seria possível consumar-se o lançamento;

b) de outra parte, a Autarquia afirma que o prazo decadencial inicia-se quando se escoa o prazo deferido ao credor, para consumar o lançamento. Valo dizer, desde quando já não é mais possível o lançamento.

O Art. 173 do CTN expressa-se nestas palavras:

'O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados:

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento **poderia** ter sido efetuado.'*

Examinado isoladamente, o texto legal deixa margem a duas interpretações.

Com efeito, a utilização do verbo *poder*, em seu modo condicional, autoriza o entendimento de que o prazo começa a partir do momento em que seria lícito à administração fazer o lançamento. Por igual, o termo '**poderia**', permite dizer que o prazo somente começa, depois que já não é mais lícita a prática do lançamento.

A dificuldade desaparece, quando se examina o Art. 173, em conjunto com o preceito contido no Art. 150, § 4º. do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

O Art. 150 trata do lançamento por homologação.

Seu Parágrafo 4º. estabelece o prazo para a prática deste ato.

Tal prazo é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

O Parágrafo 4º. adverte para a circunstância de que, expirado este prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se definitivo o lançamento.

Vale dizer que o lançamento apenas se pode considerar definitivo, em duas situações:

- a) depois de expressamente homologado;
- b) cinco anos depois de ocorrido o fato gerador, sem homologação expressa.

Na hipótese de que agora cuidamos, o lançamento poderia ter sido efetuado durante cinco anos, a contar do vencimento de cada uma das contribuições.

Se não houve homologação expressa, a faculdade de rever o lançamento correspondente a mais antiga das contribuições (outubro/74) estaria extinta em outubro de 1979.

Já decadência ocorreria cinco anos depois 'do primeiro dia do exercício seguinte' à extinção do direito potestativo de homologar (1º. de janeiro de 1980). Ou seja: em primeiro de janeiro de 1985.

Ora, a inscrição da dívida verificou-se em maio de 1983 (Cf. fl. 47).

Não houve decadência.

Provejo o recurso, para que a execução retome seu curso.'

Na Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça predominava copiosa jurisprudência em sentido diverso, contando o prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário em apenas cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, consistente na interpretação e aplicação dos dispositivos do § 4º. do artigo 150 do CTN, sem combinação com os dispositivos do artigo 173, inciso I, do CTN.

Contudo essa jurisprudência, recentemente, cambiou no sentido da interpretação integrada dos referidos dispositivos, artigo 150, § 4º., e artigo 173, inciso I, do CTN, na esteira do entendimento expresso pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao pacificar divergência existente entre as duas Turmas.

A seguir, transcrevo algumas ementas de acórdãos oriundos da Segunda Turma do STJ, expressivas do seu atual entendimento:

'PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. INTELIGÊNCIA DOS ARTS. 142, 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

[...]

2. Nas hipóteses em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa o pagamento, o crédito se constitui mediante o lançamento por homologação, que deve ocorrer dentro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

de cinco anos, contados do primeiro dia do ano subsequente ao do fato gerador. (RESP 175.363/SP; Recurso Especial (1998/0038514-2), D. J. de 19/06/2000. Relator Ministro Francisco Peçanha Martins).'

'TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173, INCISO I DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDEDO. PRECEDENTES.'

1. *O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento. (RESP 198.631/SP; Recurso Especial (1998/0093273-9). D. J. de 22/05/2000, Relator Ministro Franciulli Netto).'*

'TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS. FINSOCIAL X COFINS: AFRONTA AO ART. 535, I, DO CPC. PRESCRIÇÃO. PRECEDENTES. RECURSO NÃO CONHECIDO. [...]

II - Nos tributos sujeitos a homologação, não havendo homologação expressa, o prazo decadencial ocorrerá depois de transcorrido cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos depois que ocorreu a homologação tácita. Precedentes. (RESP 172.008/RS; Recurso Especial (1998/0029872-0), D. J. de 21/09/1998, Relator Ministro Adhemar Maciel).'

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 28/04/1999, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 132.329/SP (99/0001926-1), D. J. de 07/06/1999, por unanimidade de votos, prolatou decisão assim ementada:

'TRIBUTÁRIO - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - PRAZO.'

Estabelece o artigo 173, inciso I do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado.

Se não houve pagamento, inexiste homologação tácita.

Com o encerramento do prazo para homologação (05 anos), inicia-se prazo para a constituição do crédito tributário.

Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário.

Embargos recebidos.'

O voto do Relator, Ministro Garcia Vieira, está assim motivado:

'Tanto v. acórdão embargado (fls. 157/164), quanto o v. acórdão apontado como paradigma (fls. 182/188) tratam de decadência de contribuição previdenciária, mas divergiram ao apreciar o tema.

O lançamento ocorreu no dia 27.09.95 (fls. 24).

Entendeu o v. acórdão embargado (fls. 161/162) que quando o sujeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35

Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

passivo da obrigação autorizar o pagamento do tributo, sem prévio exame da administração, o crédito se constitui pelo lançamento por homologação (art. 150 do CTN) que se deve concretizar dentro de cinco anos, contados do fato gerador, sob pena de decadência (fls. 161). Entendeu ainda que ressalvados os casos de dolo, fraude ou simulação, o crédito tributário integra-se definitivamente nas circunstâncias previstas no § 4º. do artigo 159 do CTN e conclui ter ocorrido a decadência das contribuições previdenciárias do período de outubro de 1975 a outubro de 1.979, porque o direito de homologação do lançamento da mais recente delas (outubro de 1.979) extinguiu-se em outubro de 1.984.

Ora, este posicionamento diverge do que decidiu a Egrégia Primeira Turma, no Recurso Especial nº. 58.918-5-RJ, DJ de 19.06.95, relator, Ministro Gomes de Barros, de cuja ementa se extrai que:

I - O art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu art. 150, par. 4.

II - O termo inicial da decadência prevista no art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III - A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte aquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, art. 150, par. 4.).

IV - Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º. de janeiro de 1985.'

Caracterizada a divergência, conheço destes embargos.

No mérito, eu me filio à corrente adotada pelo v. acórdão apresentado como paradigma. Estabelece o artigo 173, I do CTN que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. No caso de lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que referia autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa (art. 150, *caput* do CTN). Mas, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito (§ 4º). Este prazo é para homologação e não para constituir o crédito tributário. Se houver pagamento antecipado, ocorrerá a extinção do crédito tributário (art. 150, § 1º do CTN). Se não houver pagamento, não existiu homologação tácita. Com o encerramento deste prazo de cinco anos sem a homologação tácita, inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário (art. 173, I do CTN) no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e se encerra no último dia após o decurso de cinco anos, contados do fato gerador. Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, não tendo havido pagamento, tem o Fisco o prazo de 10 (dez) anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Esta Egrégia Seção, nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 151.163-SP, DJ de 22.02.99, relator Ministro Demócrito Reinaldo, firmou entendimento de que:

'De acordo com o art. 173 do CTN, o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se em 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,. Tendo sido, na espécie, o lançamento realizado em 1984, os créditos relativos ao período de 1978 não se encontravam abrangidos pela decadência.

2. Embargos de divergência.'



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

No mesmo sentido o Recurso Especial nº. 165.045-SP, DJ de 03.08.98, relator Ministro José Delgado.

Conclui-se que o v. acórdão apresentado como divergente, proferido no Recurso Especial nº. 58.918-RJ, DJ de 19.06.95, relator, Ministro Gomes de Barros, está em harmonia com o entendimento predominante do STJ.

Recebo os embargos.'

No mesmo sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 16/04/2002, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº. 427.133/MG (2001/0190443-0), D. J. de 13/05/2002, que teve por Relator o Ministro José Delgado por unanimidade de votos, prolatou decisão coroada pela seguinte ementa:

'TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. COMPENSAÇÃO. LEI Nº. 8.383/91. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO.

[...]

2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que, em se tratando de lançamento tributário por homologação, seu prazo decadencial só se inicia quando decorridos 05 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais um quinquênio, a contar-se da homologação tácita do lançamento. O prazo prescricional se inicia a partir da data em que foi declarado inconstitucional o diploma legal em que se fundou a citada exação. Estando o tributo em apreço sujeito a lançamento por homologação, há que serem aplicadas a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

[...].'

Aqui, deixo de transcrever os fundamentos do voto deste acórdão na medida em que vão se tornando repetitivos face aos fundamentos dos acórdãos mais acima já transcritos.

Volvendo à hipótese versada nos presentes autos, o ano-calendário fiscalizado foi o de 1993, logo, por força do art. 173, I, do CTN, o direito de lançar extinguir-se-ia com o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte (1º. de janeiro de 1995) àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (exercício de 1994), com termo final em 31 de dezembro de 1999. A contribuinte foi cientificada da autuação em 03/03/1999, fls. 06, portanto, antes de esgotado o prazo decadencial.

Consideradas as disposições do Parágrafo único, do artigo 173, do CTN, ainda assim, não teria operado a decadência, pois a contribuinte apresentou sua declaração de rendimentos em 29/04/1994, conforme consignado às fls. 332, início, dos presentes autos, e, portanto, esta regra, o termo final para o lançamento tributário seria 29/04/1999, o qual, entretanto ocorreu em 03/03/1999.

Neste passo, mesmo que prevalente a tese de se tratar de lançamento por homologação, com a qual não concordo, é necessário considerar que entre a data do encerramento do exercício social, 31/12/1993, e a data da apresentação da declaração de rendimentos pela contribuinte, 29/04/1994, neste interregno o fisco encontrava-se impedido de efetuar o lançamento e, portanto, o lustro decadencial haveria mesmo de ser contado somente a partir de 29/04/1994, e não de 31/12/1993.

Este foi um dos embasamentos da decisão de primeira instância, ao enfrentar a preliminar de decadência, a saber, fls. 331, *in fine*, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35

Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

'Assim, à luz de tais ponderações, podemos concluir, finalmente, que a entrega da declaração de rendimentos estabelece termo inicial para o prazo decadencial dentro do qual a Fazenda Pública pode efetuar o lançamento do IRPJ, nos termos do artigo 711, do RIR/80 (art. 173 do CTN).

A pessoa jurídica impugnante, por sua vez, entregou a sua DIRPJ referente ao ano-calendário de 1993 e, 29/04/1994, conforme consta no Recibo de Entrega da Declaração às fls. 350. Nesta data, portanto, iniciou-se a fluência do prazo decadencial de 5 anos dentro do qual a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento, previsto pelo artigo 173, do CTN, e que se encerraria em 29/04/1999. Tendo a lavratura dos autos de infração em tela ocorrido em 03/03/1999 (fls. 05 e 10), não há que se falar em extinção do crédito tributário por decadência, uma vez que, como visto, o Fisco efetuou o lançamento dentro do prazo legal.' (Os destaques são do original).

Da mesma forma, sob o prisma da impossibilidade de o fisco efetuar o lançamento antes de vencido o prazo para entrega da declaração de rendimentos do IRPJ, ou, de um modo legalmente válido, por qualquer outro motivo impeditivo, a Fazenda Nacional, ora recorrente, embasou o seu recurso especial evocando jurisprudência desta Turma da CSRF, acórdão nº. CSRF/01-02.403, cópia de inteiro teor às fls. 647 a 664, lavra da brilhante pena do ilustre Conselheiro Celso Alves Feitosa, no qual este Colegiado deu provimento a recurso especial da Fazenda Nacional, considerando não decadente o direito de lançar, numa situação análoga à presente, e determinou o enfrentamento do mérito, de cujo voto transcrevo os seguintes excertos, fls. 653 a 656, *in verbis*:

[...]

Contudo, eis que no caso apresenta-se com o entendimento de que na verdade o IRPJ classifica-se como um tributo cujo lançamento se dá por homologação, por isso sujeito à regra de exceção do artigo 150, § 4º, onde está fixado que o prazo tem início com a ocorrência do fato gerador e não no 1º. dia seguinte àquele em que poderia ser lançado. No caso em exame, então: fato gerador 31/12/85, início do prazo de decadência 1/1/86 e término em 31/12/90.

Pergunta-se: estaria extinto definitivamente, pelo decurso de prazo, no caso em exame, o crédito tributário?

Acontece que sendo a decadência a perda do direito da Fazenda lançar por sua inércia, considerando que o prazo é de 5 (cinco) anos, pelo CTN, indaga-se ainda: poderia o Fisco, no caso, antes do prazo fixado para a entrega da declaração do contribuinte ou pagamento do imposto, ter lançado?

Se podia restar correta a decisão atacada. Se não podia porque inobstante ocorrido o fato gerador, impedido estava de lançar até a entrega da declaração de rendimentos ou pagamento do imposto, ainda que tão só a primeira parcela, resta afirmar que sequer iniciado estava o prazo decadencial.

É que na verdade inexiste no atual sistema o regime puro segundo a classificação do CTN, com raras exceções. Na conjuntura atual há prevalência do sistema misto. O imposto de renda, presentemente, tem que ser pago com a entrega da declaração de rendimentos, que deve ser entregue segundo uma escala nos primeiros 5 (cinco) meses do ano, ainda que parceladamente, Isto é, antes de qualquer verificação pelo Fisco.

[...]

Diante de tudo, no caso em exame, mesmo aceitando que o IR tenha a natureza de imposto por homologação, considerando a circunstância, que a entrega da declaração de rendimentos só se deu em 20/05/86, nesta data vencendo-se a 1ª. parcela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

do imposto (fls. 69), entendo que o prazo de decadência, por tudo o que foi exposto, só podia ser contado a partir da entrega da declaração de rendimentos ou do pagamento da primeira parcela, momento a partir do qual tinha o Fisco a informação suficiente que lhe permitia exercer o controle, estando liberado para lançar.

Se havia impedimento - impossibilidade de lançar antes do prazo fixado para entrega da declaração de rendimentos de 1985 - ano-base - fixado para 30/05/86 (MAJUR), com vencimento da 1ª. quota prevista para o dia 20/05, pelas sociedades anônimas, com apuração pelo lucro real, com encerramento em dezembro, resta evidente, por uma questão de coerência e particularidade, que o dies a quo deslocou-se para tal data, inobstante a dicção do caput do artigo 150 do CTN, fixando-o segundo o fato gerador.

Neste sentido penso ainda já decidiu o STJ, traduzido no seguinte acórdão:

*'Tributário. Lançamento por homologação. Medida liminar. No lançamento por homologação, o contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, sem qualquer interferência da Fazenda Pública, cujo prazo para conferir a exatidão desse procedimento inicia na data da antecipação do pagamento (CTN, art. 150, § 4º). A medida liminar que impede o Fisco, ainda no prazo assinado para a constituição do crédito tributário, de revisar essa modalidade de lançamento, desvirtua o sistema legal, o qual legitima o procedimento fiscal ensejando ao contribuinte a mais ampla defesa. Nessa linha, o acórdão recorrido deve ser mantido pela sua conclusão, mas exclusivamente por essa motivação, e não por aquela que desbordou dos limites da lide, decidindo desde logo a matéria ainda não examinada pelo MM. Juiz Federal. Recurso ordinário improvido.' (Acórdão nº. Un da 2ª. T do STJ RMS 6.511-DF - Rel. Min. Ari Pargendeler - j 14/03/96 - Reute.: Construtora Villela e Carvalho Ltda. Recda.: Fazenda Nacional - DJU 1 15/04/96, p. 11.506 - ementa oficial).
[...].*

Dessarte, formei convencimento de que na hipótese versada nos presentes autos não ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário, seja em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, seja em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apenas que em relação a essa última adoto as mesmas regras de contagem do lustro decadencial aplicável ao IRPJ, visto que ainda não encontrei fundamentos para aplicar a propalada regra do artigo 45, da Lei nº. 8.212/91 (dez anos), em virtude da supremacia do Código Tributário Nacional, lei complementar, ao fixar o prazo em 5(cinco) anos, face ao mandamento específico contido no artigo 146, inciso III, alíneas "a" e "b", da Constituição Federal de 1988."

Volvendo à hipótese destes autos, recurso *ex officio*, verifico que, pelo fato de a Câmara recorrida ter acolhido a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, tese da qual discordei, concluiu pela perda de objeto do presente recurso *ex officio* sem enfrentamento do mérito.

Assim, em consonância com o voto vencido que proferi no processo nº. 16327.000046/2001-75, no qual entendi não decaído o direito de constituir o crédito tributário, igualmente, julgo necessário o enfrentamento do mérito do recurso *ex officio*, pela Câmara a quo.

Na esteira destas considerações, oriento o meu voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas pela contribuinte em contra razões, e, no mérito, dar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº. : 16327.000514/99-35
Acórdão nº. : CSRF/01-04.995

provimento ao recurso especial impetrado pela Fazenda Nacional para, reformando-se o acórdão recorrido, devolver os autos à Egrégia Primeira Câmara para deslinde do mérito do recurso *ex officio*.

Brasília - DF, em 15 de junho de 2004.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

Processo nº : 16327.0000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01- 04.995

Recurso nº : 101-125475
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

VOTO - VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Redator designado.

O recurso é tempestivo e teve seu seguimento e a turma rejeitando a proposta de inadmissibilidade realizada pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, tomou conhecimento do recurso.

A parte relativa à admissibilidade foi tratada pelo relator original pelo que este voto vencedor estará tratando exclusivamente na parte em que o relator ficou vencido ou seja no mérito.

Para entender a presente lide é necessário um esclarecimento.

A decisão de Primeira Instância, fls. 457/515 manteve parcialmente o lançamento reduzindo a exigência por razões de mérito uma vez que as preliminares, inclusive de decadência foram rejeitadas.

De sua decisão o DRJ SP recorreu ao Primeiro Conselho de Contribuintes, mantendo o processo o numero original.

A parte mantida foi desmembrada dando origem ao processo nº 16327.000046/2001-75.

Da parte mantida a empresa recorreu ao Primeiro Conselho de Contribuintes.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes julgou o recurso e reconheceu a decadência dando origem ao Acórdão 101-93.613 de 19.09.2001, abaixo transcrita ementa.



Processo nº : 16327.0000514/99-35
Acórdão n.º : CSRF/01- 04.995

Número do Recurso: 125430

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 16327.000046/2001-75

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: BANCO REAL S.A.

Recorrida/Interessado: DRJ-SÃO PAULO/SP

Data da Sessão: 19/09/2001 00:00:00

Relator: Edison Pereira Rodrigues

Decisão: Acórdão 101-93613

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

Ementa: IRPJ – DECADÊNCIA – Com o advento da Lei nº 8.383/91, o lançamento do IRPJ, no regime do lucro real, afeiou-se à modalidade por homologação, como definida no art. 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa. O Fisco homologará a atividade exercida pelo sujeito passivo. Ausentes fraude ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao IRPJ expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador.

CSLL – DECADÊNCIA – O prazo decadencial estipulado no Código Tributário Nacional aplica-se, por expressa previsão constitucional, a todas as contribuições sociais, sem exceção. Sendo o lançamento da CSLL por homologação, ausentes fraudes ou simulação, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário expira após cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador

Preliminar de decadência acolhida.

Dessa decisão recorreu o PFN à CSRF que negou provimento ao apelo conforme Acórdão CSRF/01-4.738 cuja ementa abeixo transcrevo.

Número do Recurso: 101-125430

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do Processo: 16327.000046/2001-75

Tipo do Recurso: RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Matéria: IRPJ

Recorrente: FAZENDA NACIONAL

Interessado(a): BANCO REAL S/A

Data da Sessão: 14/10/2003 15:30:00

Relator(a): Cândido Rodrigues Neuber

Acórdão: CSRF/01-04.738

Decisão: OUTROS - OUTROS



Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de intempestividade, e no mérito por maioria de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator), Antonio de Freitas Dutra, José Ribamar Barros Penha, que proviam o recurso integralmente e o Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, que dava provimento parcial para afastar a decadência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Victor Luís de Salles Freire.

Ementa: LANÇAMENTO – IRPJ/CSSL – DECADÊNCIA – Na vigência da Lei 8383/91 o prazo para o exercício da atividade lançadora, sob pena da respectiva decadência do seu exercício, se opera nos termos do art. 150, § 4º do CTN, salvo a hipótese de dolo, fraude ou simulação, e assim tem como "dies a quo" o dia da ocorrência do fato gerador.

Assim na realidade a questão trazida à baila pelo PFN já fora decidida por esta turma no andamento do processo desmembrado deste para transpor a matéria mantida na decisão de Primeira Instância, porém para não fugir do debate trato novamente da questão suscitada que é o prazo decadencial para o lançamento de ofício.

DECADÊNCIA – IRPJ

A lei 8.383/91 trouxe profunda modificação para o IRPJ, especialmente quanto à periodicidade de apuração do imposto, verbis:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO IV - Do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas

Art. 38 - A partir do mês de janeiro de 1992, o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo, as pessoas jurídicas deverão apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto e o imposto devido.

Se até o ano de 1991 a legislação manteve a tributação do IRPJ com apuração anual, conforme discorremos, mantendo assim o tributo na modalidade de lançamento por declaração, o mesmo não pode ser dito a partir de janeiro de 1992, pois a lei nº 8.383/91 inovou ao modificar a periodicidade de



apuração do imposto que era anual e passou a ser mensal, ou seja a partir de sua vigência o resultado da pessoa jurídica, lucro ou prejuízo passou a ser apurado com a nova periodicidade, não havendo ajustes a serem feito no futuro que pudessem modificar o referido resultado, podemos afirmar que o tributo passou da modalidade declaração para a modalidade homologação.

Observe-se que foi a primeira vez que a legislação falou em apuração mensal para a pessoa jurídica antes tal procedimento restrito às pessoas físicas por força da lei 7713/88.

Tratando-se de imposto de lançamento pela modalidade homologação, para iniciar nosso arrazoado transcrevamos a legislação pertinente:

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.



O texto da lei é claro na fixação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial que é o fato gerador do imposto, que nos casos de fatos complexivos como o do IRPJ, temos que buscar a periodicidade em que tal imposto é apurado.

Pelas regras estabelecidas na Lei 8.383/91, em vigor no ano de 1992, objeto da presente apreciação, esse período era mensal, logo é a partir do mês relativo à imposição que devemos contar o prazo decadencial.

Considerando que o contribuinte tomou ciência do lançamento em 03.03.1.999, considerando que os fatos geradores ocorreram em abril, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 1993, os prazos para a administração lançar eventuais diferenças, venceram em abril, agosto a dezembro de 1.9, sendo portanto caduco o lançamento por ter sido alcançado pela decadência face à aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, visto estarem os procedimentos efetuados homologados tacitamente e extinto definitivamente o crédito tributário, como aliás restou decidido no Acórdão CSRF/01-04.738 de 14 de outubro de 2.003 que analisou e manteve a decadência reconhecida pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em relação à parte mantida pela DRJ e apartada nos autos constantes do processo 16327.000046/2001-75.

Assim, conheço o recurso especial apresentado pelo PFN, bem como as contra-razões trazidas pelo contribuinte e, no mérito voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2.004.


JOHÉ CLÓVIS ALVES

Processo nº : 16327.0000514/99-35
Acórdão n.º : CSRF/01- 04.995

Recurso nº : RD/101-125.475
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessado : BANCO REAL S/A

DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO

Conselheiro MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA

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

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

Com a devida permissão, ouso 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 Regimento Interno 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-

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.



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 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

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



que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

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

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

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

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

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

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

Nesta classificação, depreende-se que o recurso especial previsto no PAF tem natureza “extraordinária” já que possui características diversas das encontradas em outros recursos. Com efeito, a função do recurso especial não tem, por escopo, a proteção de direito individual do sujeito passivo; sua finalidade principal é garantir a correta compreensão da aplicação da legislação federal no contencioso administrativo. Decerto, a existência de interpretações divergentes do direito positivo entre as diversas Câmaras do Conselho de Contribuintes prejudica a



efetividade e a uniformização da jurisprudência administrativa. A instância especial, portanto, protege a coerência do sistema, eliminando controvérsias e afastando julgamentos contraditórios em situações fáticas e jurídicas idênticas. O resultado da demanda não pode depender da sorte na distribuição interna do processo nas Câmaras dos Conselhos de Contribuintes (justiça lotérica), ou seja, deve-se evitar que a mesma causa tenha um resultado favorável à demanda do interessado quando distribuída para uma Câmara e, desfavorável, se recair em outra.

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

Art. 42. São definitivas as decisões:

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

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

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

Assim, o recurso é o instrumento processual pelo qual se facilita 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 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

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 valor total (lançamento principal e decorrentes) superior a R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais)

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

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”.



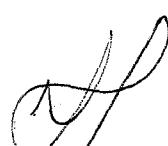
conhecimento do Conselho de Contribuintes não possui as características e objetivos exigidos pela doutrina processual para que se configure um verdadeiro recurso, eis que não se afigura possível o julgador impugnar suas próprias decisões, manifestando-se inconformado com elas e postulando a sua substituição. 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.”

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

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com



efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

*§ 1º No caso de provimento a recurso de ofício, o prazo para interposição de recurso voluntário começará a fluir da ciência, pelo sujeito passivo, **da decisão** proferida no julgamento do recurso de ofício. (Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002)*

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

Essa é a razão do Decreto nº 70.235/72 prever a possibilidade de recurso voluntário somente após a decisão do Conselho que der provimento a recurso de ofício, cuja apreciação cabe a CSRF⁶. A CSRF atua, nessa hipótese, como órgão julgador de segunda instância e não como instância especial.

Ressalte-se, ainda, que não há prejuízo a Fazenda Nacional com o fato da decisão que nega provimento ao recurso de ofício ser definitiva. A decisão está assentada em bases seguras já que confirmada por dois órgãos julgadores distintos. Além disso, confere o mesmo tratamento as decisões de primeira instância que exoneram crédito, tanto acima quanto abaixo do limite de alçada. Lembrando ainda que os órgãos julgadores de primeira instância estão vinculados aos entendimentos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal e as questões de direito divergentes no âmbito das decisões de primeira instância podem ser facilmente dirimidas pela expedição de ato normativo interpretativo que as vincule. A uniformização da interpretação da norma jurídica pela via do recurso especial, principal finalidade para criação desse recurso, é desnecessária nesse caso.

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

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 : 16327.0000514/99-35
Acórdão n.º : CSRF/01- 04.995

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

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

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

Esse iter processual evidencia claramente as 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. 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 Offício”. 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

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 recurso²⁹ especial administrativo à CSRF, cabível tanto de decisão não-unânime ou divergente de outra Câmara do Conselho, que também visa solucionar divergência.

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



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 divergência a ser apreciada pela CSRF é o mérito do recurso especial (decadência). O controle do STJ é feito um grau acima, atuando sobre decisões divergentes plenárias de Tribunais Regionais distintos (que conheceram, ou não, de embargos infringentes) e não de seus órgãos fracionários (turmas) a quem foram submetidas matérias relativas aos recursos de ofício.

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

Na verdade, o STJ, ao entender correta a decisão dos órgãos plenários dos TRF nos embargos infringentes interpostos contra decisão em sede “ex officio”, deve conhecer do recurso especial para solucionar questão de direito processual, nunca examinar o mérito dos embargos. Repita-se, por relevante, que o Tribunal Superior não está a examinar o mérito desses embargos, mas apenas a aplicação de norma geral de direito. Neste processo administrativo, ao revés, se discute exatamente o mérito do recurso especial, ou seja, a divergência entre Câmaras sobre decadência. Em suma, o fato de o STJ conhecer do recurso especial de decisão do pleno do TRF (que não admitiu embargos infringentes da decisão de turma) não implica que a 1ª turma da CSRF deva obrigatoriamente conhecer do recurso especial da PFN contra decisão de Câmara do Conselho para solucionar a questão da decadência.

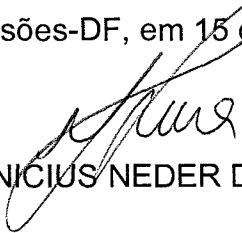
Assim, entendo ser aplicável o entendimento do Egrégio STJ sobre a aplicação da norma processual no sentido de não conhecer do recurso especial de decisão que aprecia recurso de ofício. Dessa forma, o recurso especial da



Processo nº : 16327.0000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01- 04.995

Procuradoria sobre a matéria de decadência contida em decisão do Conselho em sede de recurso de ofício não deve ser conhecido por esse Colegiado. É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 15 de junho de 2004.


MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA

Processo nº : 16327.000514/99-35
Recurso nº : 101-125.475
Acórdão nº : CSRF/01.04-995

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS, Relator.

Acompanhei o Senhor Relator, Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, na parte em que conheceu do recurso especial da Fazenda Nacional.

No mérito, divergi do Senhor Relator, por entender que efetivamente se consumou a decadência no caso dos autos.

Adoto, no particular, as conclusões do Conselheiro José Clóvis Alves designado para o acórdão.

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

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

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

"Art. 24. A **decisão**, em forma de **acórdão** ou **resolução**, será assinada pelo Relator e pelo Presidente, e dela constará o nome dos



Processo nº : 16327.000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01.04-995

Conselheiros presentes, especificando-se, se houver, os Conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

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

..." (o negrito não é do original)

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

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

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

..." (o negrito não é do original)

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

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

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

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

Nesse sentido, não é porque o art. 32 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes não veda expressamente a interposição de recurso

Processo nº : 16327.000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01.04-995

especial em face de decisão que negar provimento a recurso de ofício, que, por si só, autorize o intérprete a concluir pelo seu cabimento.

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

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

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

“Art. 42. São definitivas as decisões:

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

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

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

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

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

Processo nº : 16327.000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01.04-995

Caput com redação determinada pela MP 2.158-35/2001, produzindo efeitos a partir de 1º de setembro de 2001.

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

Inciso I com redação determinada pela MP 2.158-35/2001, produzindo efeitos a partir de 1º de setembro de 2001.

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

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

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

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

"Art. 36. Da decisão de primeira instância **não cabe pedido de 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.

Processo nº : 16327.000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01.04-995

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

À toda evidência, o art. 37, §3º, I, do Decreto nº 70.235/72 reafirma a idéia que a **decisão de Conselho de Contribuintes que der provimento a recurso de ofício é decisão de segunda instância** e que, ao menos à época, cabia pedido de reconsideração.

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

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

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

Não me sensibilizam esses argumentos.

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

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



Processo nº : 16327.000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01.04-995

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 definita, sem que o contribuinte tivesse a oportunidade de, ele próprio, interpor recurso.

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



Processo nº : 16327.000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01.04-995

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:



Processo nº : 16327.000514/99-35
Acórdão nº : CSRF/01.04-995

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

Ora, no sistema do Código anterior, só se admitiam, quando houvesse divergência, embargos infringentes, porque estes eram cabíveis, quando não fosse unânime a decisão em apelação, e, no caso, havia apelação, embora *ex officio*.

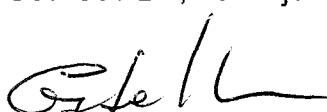
É certo que, mesmo sob o império do Código de 1939, houve parte da doutrina que se manifestou em contrário, entendendo que a apelação necessária, ou *ex officio* não era propriamente recurso. Mas, essa doutrina não vingou, porque a questão não era ontológica, mas devia ser resolvida em face do tratamento 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, consequentemente, 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 vénia dos que pensam em contrário, acompanho o voto do eminentíssimo Ministro Cunha Peixoto, e, portanto, conhço do recurso, mas lhe nego provimento.” (o negrito não é do original)

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

Sala das Sessões-DF, 15 de junho de 2004.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS