



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo n.º : 16327.002259/00-16
Recurso n.º : 101-144627
Matéria : CSLL – Ex: 1.996
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes
Interessada : UNIBANCO SEGUROS S/A.
Sessão de : 04 de dezembro de 2007.
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

CSLL – RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM ATRASO DESACOMPANHADO DE MULTA DE MORA – a partir da Lei nº 9.430/96, em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado de multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, multa de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o método da imputação.

Recurso especial 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 unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial quanto a matéria exigência da multa de ofício isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima acompanhou o Conselheiro Relator pelas suas conclusões.

ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA.
PRESIDENTE

JOSÉ CLÓVIS ALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 FEV 2008.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO, KAREM JUREIDINI DIAS e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.

Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

Recurso n.º : 101-144627
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : UNIBANCO SEGUROS S/A.

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso especial, interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional; com base no artigo 56 inciso II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, artigo 7 inciso I e 15 § 1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovados pela Portaria MF 147/07, contra o acórdão 101-95.438 de 22 de março de 2006.

O acórdão recorrido está assim ementado.

Ementa: RECURSO EX OFFICIO

CSLL – MULTA DE OFÍCIO – RESPONSABILIDADE DOS
SUCESSORES – O sucessor não responde pela multa de natureza
fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa
jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação.

RECURSO VOLUNTÁRIO

CSLL – RECOLHIMENTO DO TRIBUTO EM ATRASO
DESACOMPANHADO DA MULTA DE MORA – A partir da Lei 9.430/96,
em caso de pagamento após o vencimento do prazo, desacompanhado
da multa de mora, deve ser exigida, em procedimento de ofício, a multa
de 75% sobre o valor do tributo ou contribuição, não mais se aplicando o
método da imputação.

1ª MATÉRIA – MULTA NA SUCESSÃO - RECURSO DE OFÍCIO

A Câmara recorrida examinando recurso de ofício que afastou multa de ofício cobrada da sucessora, manteve a decisão recorrida negando provimento ao recurso, com apoio na tese de que o artigo 132 do CTN determina a responsabilidade da sucessora pessoa jurídica somente pelos tributos e não penalidades, por infrações.

Inconformado e dentro do prazo regimental o PFN apresentou Recurso Especial, argumentado que em relação ao recurso de ofício a Câmara contrariou o artigo 132 do CTN.

Afirma que a Jurisprudência do STJ é no sentido de que o sucessor responde pelas multas tributárias decorrentes de infrações cometidas pelo sucedido.

Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

Transcreve ementas dos RESPs: 544265/Cem 613.605/RS, 745.007/SP, 670.224/RJ, conclui que todos os acórdãos estão fundamentados no argumento de que não se aplica às multas tributárias, o "princípio da personalização da pena" de direito penal, eis que a multa também é crédito tributário, sendo que não há dúvida de que o sucessor responde pelos créditos tributários do sucedido.

Afirma que o princípio da personalização da pena não poderia justificar uma suposta intransmissibilidade das multas fiscais à sociedade sucessora.

Diz que o princípio da personalização da pena se refere às penas intransmissíveis, dispostas nas leis penais, que são aquelas que possuem como característica a "corporalidade", ou seja tratam-se de punições corporais. As penas que incidem sobre o patrimônio não são corporais, desse modo podem ser transmitidas a terceiros. Cita doutrina de GAETANO PACIELLO.

Diz que com o surgimento do fato gerador surge também a obrigação tributária e ocorrendo, ou não, o lançamento, tal obrigação tributária já existe, pois decorreu da prática do fato gerador, e portanto foi transferida ao sucessor. Também o fato gerador da multa surgiu antes do evento sucessório, pelo não pagamento do tributo.

Cita como apoio legal o artigo 129 do CTN, entendendo aplicável ao caso.

Tratam-se, ambas, de obrigações tributárias geradas antes do evento sucessório, que compõem o patrimônio do sucedido e que, portanto, são transferidas ao sucessor.

2ª MATÉRIA - INAPLICABILIDADE DA IMPUTAÇÃO A PARTIR DA LEI Nº 9.430/96.

A fiscalização realizou cálculo da postergação tributária, considerando o pagamento feito e desmembrando em – valor do tributo – multa de mora e juros de mora.

Entendeu a Câmara recorrida que a partir da Lei nº 9.430/96 a imputação não poderia ser feita eis que nos casos de pagamento de tributos em atraso houve modificação legislação, e que nesses casos dever-se-ia cobrar isoladamente, multa e juros de mora conforme autorizou referida lei. Considerando que a fiscalização embora tenha feito o lançamento em 2000, utilizou-se da imputação e não da forma prevista da legislação para o fato detectado, por isso deu provimento ao recurso.



Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

Inconformado o PFN em relação a esta matéria diz que a Câmara contrariou o artigo 44, I § 1º inciso II da Lei nº 9.430/96.

Transcreve como razões de recurso o PARECER PGFN/CDA Nº 1.936/2005, que tem a seguinte ementa:

“Amortização linear. Impossibilidade. No silêncio do art. 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no art. 167, por analogia e simetria. Quando se trata de imputação do pagamento entre os valores do “principal”, “multa”, e juros, de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional.”

Transcreve a íntegra do parecer.

Conclui pedindo a reforma do julgado e a manutenção em sua totalidade da decisão de primeira instância.

Através do Despacho nº 101-117/2.006, fls 826 a 827, o Presidente da Câmara recorrida, deu seguimento parcial ao recurso, entendendo estar presente a os pressupostos para sua admissibilidade.

Cientificado da decisão e do despacho de admissibilidade, o contribuinte trouxe aos autos Contra-Razões ao RE, argumentando em epítome o seguinte.

O recurso do PFN não deve ser conhecido por falta de pré-questionamento.

Diz que embora o PFN trate primeiro do recurso de ofício e em seguida do recurso voluntário o certo é esta última é prejudicial daquela outra, pois ao dar provimento ao recurso voluntário a Câmara reconheceu a improcedência do lançamento como um todo, de modo que se confirmada aquela decisão fica prejudicada automaticamente qualquer consideração quanto ao recurso de ofício, já que versa apenas sobre a multa de ofício originalmente exigida sobre o valor do principal lançado e confirmado pela 1ª Instância.

QUANTO À PARTE DA DECISÃO RECORRIDA QUE DEU PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO DA ORA RECORRIDA.

Diz que a suposta infração diz respeito ao entendimento da fiscalização de que a empresa incorporada pela ora recorrida, teria recolhido CSL a menor no ano de 1.995, em decorrência do excesso de Provisão de Sinistros a Liquidar.



Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

Muito embora a própria fiscalização tenha reconhecido que a totalidade do valor de CSL supostamente recolhido a menor em 1.995, foi paga em 1996, apenas de forma postergada, efetuou a imputação do valor pago em 1.996 ao valor que seria devido acrescido de multa de mora de 20% e juros de mora, apurando evidentemente um suposto saldo principal pago a menor objeto do lançamento acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Relata o motivo do afastamento pela Câmara, norma específica para os casos de postergação de pagamento de imposto por erro no regime de competência, para o qual existe norma legal específica, (art. 6º do DL 1.598/77), sobretudo após o advento da Lei nº 9.430 que em seu artigo 43 expressamente contemplou a possibilidade de lançamento exclusivamente de juros de mora isolados, que é a consequência prevista pelo DL 1.598/77, para os casos de postergação integral (como no caso concreto).

Diz que o recurso não merece ser conhecido, pois o PFN não ataca a decisão tão somente transcreve parecer da PGFN. O recorrente deveria contrapor os fundamentos específicos do voto proferido pelo relator do acórdão recorrido, não sendo suficiente mera transcrição.

Diz que o parecer não contemplou a figura da postergação de pagamento do tributo por erro no regime de competência, que é a hipótese de que se cuida os autos.

Afirma que ainda que o recurso seja conhecido não pode ser provido. Diz que o lançamento realmente está equivocado, pois não foi realizado na forma da legislação.

Diz que o lançamento afronta a lei 9.430/96 que autorizou nesses casos o lançamento de juros de mora isolados, o que deveria ter sido feito, pois o valor foi integralmente pago em 1.996.

Transcreve trechos do acórdão 103-19.958. Cita ainda os acórdãos 101-93.495, 101-93.360 e 107-06.850.

Quanto ao Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005, diz que a analogia é forma de integração do direito, e portanto recurso de que pode se socorrer o intérprete apenas e tão somente na ausência de disposição expressa, como didaticamente estabelece o artigo 108 do CTN. A postergação, contudo está regulada pelo artigo 6º

Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

do DL 1.598/77 não havendo lugar para aplicação, por analogia e simetria da norma geral do art.º 167 do CTN. Cita doutrina de Campos Batalha.

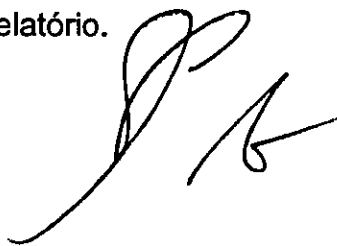
Afirma que se procedente a autuação não poderia ser computada a multa de mora, pois o artigo 6º do DL diz serem exigíveis tão somente correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto. Cita diversos acórdãos que afastaram a multa de mora nos casos de postergação de tributos.

Quanto a parte relativa ao recurso de ofício negado, diz que a PFN expressamente concordou com a decisão de primeira instância, ao pedir na folha 823 a manutenção da decisão de primeira instância em sua totalidade, estando portando a PFN de acordo com a decisão fica prejudicada a suposta contrariedade no artigo 132 do CTN.

Passa a enfrentar o mérito e com base nos argumentos da decisão recorrida diz que a multa na sucessão não pode ser exigida do sucessor a teor do que estabelece o artigo 132 do CTN que prevê a responsabilidade tão somente em relação aos tributos, jamais multas. Cita diversos acórdãos dos Conselhos e da CSRF.

Pede o não conhecimento do recurso e no caso de conhecimento que se negue provimento ao apelo da Fazenda Nacional.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized 'P' followed by a smaller, more fluid signature.

Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

VOTO

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator,

Inicialmente trato da parte relativa ao recurso voluntário, pois a Câmara entendeu como improcedente a totalidade do lançamento, eis que não poderia a fiscalização realizar imputação, uma vez que para os casos de pagamento em atraso deveria lançar a multa isolada, conforme prevê o artigo 43/44 da Lei nº 9.430/96. Assim inverte o exame das matérias contidas no relatório

INAPLICABILIDADE DA IMPUTAÇÃO A PARTIR DA LEI Nº 9.430/96.

Nas contra-razões a empresa diz que o recurso não pode ser conhecido eis que o PFN só transcreveu o Parecer PGFN/CDA Nº 1.936/77.

Não merece ser acolhida a tese de não conhecimento na parte relativa ao recurso voluntário provido, eis que o PFN, ancorando-se no parecer fez competente arrazoadado, e citou logo no preâmbulo como contrariado o artigo 44, I, § 1º, II da Lei nº 9.430/96.

Conheço, portanto do recurso, em relação à parte que deu provimento ao recurso voluntário.

Transcrevamos a legislação apontada pelo recorrente como contrariada pelo acórdão recorrido.

LEI Nº 9.430/96

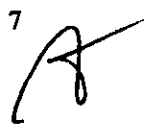
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;



Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Analisando o acórdão recorrido verifico que a interpretação realizada está correta e não contrariou a legislação apontada pelo recorrente, senão vejamos.

Até a edição da Lei nº 9.430/96 não havia previsão para a formalização de auto de infração para exigir isoladamente os acréscimos legais – multa e juros. Com a edição da referida lei, seu artigo 43 previu essa possibilidade e o artigo 44 § 1º inciso II previu exatamente para o fato relatado pelo fiscal, (pagamento de tributo ou contribuição após o prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora).

O acórdão recorrido de maneira correta começou o julgamento com o teste de resistência da norma hipotética frente ao fato descrito pela fiscalização e verificou que para o fato descrito a forma seria outra que não aquela realizada pela fiscalização, ou seja, o lançamento deveria ser feito na forma do artigo 43 combinado com o artigo 44 § 1º inciso II e não realizando a imputação como fez o fiscal. Aliás para chegar aos cálculos o fiscal teve que alterar até o código do recolhimento feito pelo contribuinte na medida em que tratou parte do valor recolhido como contribuição como se fosse multa de mora e juros.

Havia norma específica para o caso art. 6º do DL 1.598/77, combinado com os art. 43 e 44 § 1º inciso II, porém não foi esse o caminho trilhado pelo autuante.

E nem se diga que a forma de apuração não se aplica ao caso concreto, pois se aplica ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização. (CTN art. 144 § 1º).

O artigo 57 da Lei 8.981/95, anotado como base legal para o lançamento não autoriza a imputação realizada.

O Parecer PGFN/ CDA nº 1.936/2005, trazido como razões de recorrer não pode ser aplicada ao caso.

Primeiro porque não tratou especificamente de imputação de crédito tributário, forma utilizada pela fiscalização e não aceita pelo acórdão recorrido diante das previsões contidas no artigo 43 e 44 da Lei nº 9.430/96, mas de cálculos realizados pela SRF no momento de inscrição na dívida ativa, ou seja tratou de outra fase do processo já no momento de remessa à PFN, já no caso dos autos se trata do momento da formalização do crédito pelo lançamento.

Segundo porque logo no preâmbulo do Parecer está escrito: “No silêncio do artigo 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no artigo 167, por analogia e simetria.



8



Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

Ora sabemos que a analogia é uma das formas de interpretação do direito tributário prevista no artigo 108 do CTN, porém o seu § 1º veda o emprego da analogia para a exigência de tributo não previsto em lei.

Pelas razões expostas nego provimento ao recurso na parte que ataca o provimento do recurso voluntário.

Aprovado o voto não há necessidade de exame da multa na sucessão.

MULTA NA SUCESSÃO - RECURSO DE OFÍCIO

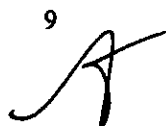
MÉRITO segunda questão a ser dirimida é a admissão, ou não, de recurso do PFN no caso de confirmação de decisão de Primeira Instância em sede de recurso de ofício.

Em outras sentadas nesta mesma Turma da CSRF, fiquei vencido pois entendia ser possível recurso do PFN, nos casos em que o Conselho de Contribuintes confirma decisão de primeira instância que exonerou crédito tributário acima do limite de alçada, porém examinando as razões contida em bem elaborado material trazido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, convenci-me de que a melhor interpretação da legislação processual, é aquela por ele exposta, de que o Conselho participa de um ato administrativo complexo, através do qual a unidade julgadora apresenta uma decisão que só se consolida com o exame feito pelo Conselho, sendo assim materialmente uma decisão de primeira instância.

Tendo concordado com o referido Conselheiro, tomo como minhas suas razões contidas no Acórdão CSRF 01-5.128 de 19 de abril de 2.004.

“O art. 37 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que “o julgamento nos Conselhos de Contribuintes far-se-á conforme dispuserem seus regimentos internos”. Esse dispositivo confere poderes ao Ministro da Fazenda para regulamentar o julgamento no processo administrativo, mas tal competência deve ser exercida nos estritos ditames das leis que regem a matéria. Do contrário, sob o pretexto de regulamentar, estar-se-ia concedendo poderes para legislar sobre o processo



9


administrativo, o que contraria não só a Constituição Federal¹, como também o artigo 2º da Lei nº 9.784, de 1999, cujo art. 2º estabelece que a Administração deve atuar no processo administrativo "conforme a "lei e o Direito". Segundo Hugo de Brito Machado, "em matéria tributária, o único regulamento aceito por nossa Constituição é o *executivo*, que subordinando-se inteiramente à lei, limita-se a prover sua fiel execução, isto é, a dar-lhe condições de plena eficácia (...). Não podem ser nem *contra legem*, nem *praeter legem*, nem *ultra legem*, nem, é claro, *extra legem*, mas, exclusivamente, *intra legem e secundum legem*".²

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Processo n.º : 16327.002259/00-16

Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

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

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

Art. 42. São definitivas as decisões:

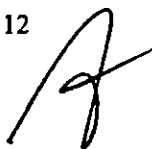
I- de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

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

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

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

Para dar maior segurança ao sistema, contudo, estabeleceu-se a obrigatoriedade de duplo exame de autoridades julgadoras quando o valor exonerado



ultrapassar um limite de alçada³ estabelecido em lei. Em razão da própria atividade de tutelar o interesse público, a Fazenda Pública ostenta condição diferenciada das demais pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. O recurso de ofício, historicamente, origina-se do direito processual português, com objetivo de servir como contrapeso, a fim de minimizar falhas no processo. O Código de Processo Civil de 1973, atualmente, em vigor, também prevê o recurso de ofício no capítulo referente à coisa julgada. Na reforma, optou-se claramente por localizar a norma que trata de recurso de ofício no capítulo que regula os efeitos da decisão judicial, eis que o considera condição de eficácia da sentença e não como um recurso.

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

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

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

O recurso de ofício não é decorrente do princípio do duplo grau de jurisdição, o qual é garantia do particular, sendo que somente haverá essa remessa obrigatória quando prevista em lei. Esse ato administrativo que remete a decisão ao conhecimento do Conselho de Contribuintes não possui as características e objetivos exigidos pela doutrina processual para que se configure um verdadeiro recurso, eis que não se afigura possível o julgador impugnar suas próprias decisões, manifestando-se

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

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

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".

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.

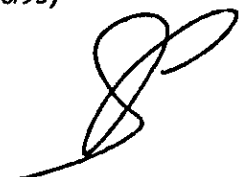
Além desses argumentos, ao se admitir recursos especiais de decisões do Conselho que neguem provimento ao recurso de ofício, ocorrerá a indesejável duplicidade de apreciação do mesmo processo pelas instâncias superiores. A visualização do trâmite do processo nessa hipótese evidencia nossa preocupação:

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

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

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

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 n.º : 16327.002259/00-16

Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

Esse iter processual evidencia claramente as consequências indesejáveis ao bom andamento do processo. O processo irá transitar inutilmente por todas as instâncias, com perda de tempo e de recursos públicos, em prejuízo da boa administração da justiça no caso concreto.

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

Com a devida vênia, a admissibilidade do recurso especial da PFN de decisão que negue provimento a recurso de ofício é, a meu ver, equivocada. No quadro de interpretações jurídicas aceitáveis do art. 32 do Regimento Interno, a que melhor se molda ao princípio da eficiência, razoabilidade, proporcionalidade é aquela que possibilita recurso especial apenas de decisão do Conselho de Contribuintes em recurso voluntário.

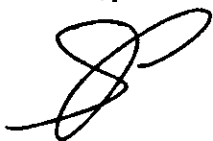
De forma análoga, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) vem se firmando no sentido de não admitir os embargos infringentes⁷ de acórdão que julgue reexame necessário (art. 475 do CPC). Eis o teor de alguns julgados:

"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

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

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



acórdão não unânime proferido em remessa ex officio (revisão da Súmula nº 77 do TFR)."⁹

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

Ressalte-se que o fato de o Superior Tribunal de Justiça, órgão de instância especial, ter conhecido dessa divergência não implica dizer, como defendem alguns de meus pares, que a CSRF, também instância especial, deva conhecer do recurso especial da Procuradoria que julga recurso de ofício. São, na verdade, competências distintas. O conhecimento do recurso especial é a divergência a ser dirimida pela STJ (norma geral de direito), enquanto a divergência¹⁰ a ser apreciada pela CSRF é o mérito do recurso especial (base de cálculo do imposto). O controle do STJ é feito um grau acima, atuando sobre decisões divergentes plenárias de Tribunais Regionais distintos (que conheceram, ou não, de embargos infringentes) e não de seus órgãos fracionários (turmas) a quem foram submetidas matérias relativas aos recursos de ofício.

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

Na verdade, o STJ, ao entender correta a decisão dos órgãos plenários dos TRF nos embargos infringentes interpostos contra decisão em sede "ex officio", deve conhecer do recurso especial para solucionar questão de direito processual, nunca examinar o mérito dos embargos. Repita-se, por relevante, que o Tribunal Superior não está a examinar o mérito desses embargos, mas apenas a aplicação de norma geral de direito. Neste processo administrativo, ao revés, se discute exatamente o mérito do recurso especial, ou seja, a divergência entre Câmaras ou interna a Câmara (no caso de decisão não-unânime) sobre base de cálculo do imposto. Em suma, o fato de o STJ conhecer do recurso especial de decisão do pleno do TRF (que não admitiu embargos infringentes da decisão de turma) não implica que a 1ª turma da CSRF deva obrigatoriamente conhecer do recurso especial da PFN contra decisão de Câmara do Conselho para solucionar a questão sobre a base de cálculo do imposto."

⁹ Recurso Especial nº 29.800-7-DF, de 16 de dezembro de 1992.

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

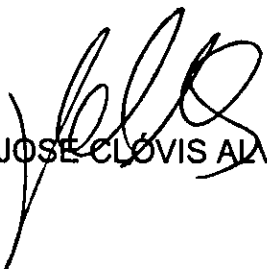
Processo n.º : 16327.002259/00-16
Acórdão n.º : CSRF/01-05.765

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

Pelas razões descritas deixo de conhecer do recurso apresentado pelo Procurador da Fazenda Nacional, na parte que ataca a negativa de provimento do recurso de ofício.

Concluindo, deixo de conhecer do recurso na parte que ataca o afastamento da multa de ofício na sucessão, conheço na parte que ataca o provimento do recurso voluntário e no mérito voto para negar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 04 de dezembro de 2007.


JOSE CLÓVIS ALVES