



MINISTÉRIO DA FAZENDA

ESB

Sessão de 16 de dezembro de 1982

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.291

Recurso nº - RD/104-0.084

Recorrente - FAZENDA NACIONAL

Recorrido - 4a. CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: CEME FERREIRA JORDY

PROCESSO - EXTINÇÃO - O pagamento, porque extingue o respectivo crédito tributário, tem como efeito a extinção, também, do correspondente processo administrativo, do qual se constitui em exclusivo objeto.

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

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, dar provimento ao recurso especial. Vencido o Conselheiro Luiz Miranda.

Sala das Sessões, em 16 de dezembro de 1982

AMADOR OLIVEIRA FERNANDES - PRESIDENTE

PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, URGEL PEREIRA LOPES e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0813/050.288/77

RECURSO Nº: RD/104-0.084

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.291

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: CEME FERREIRA JORDY

R E L A T Ó R I O

Recorre a esta Câmara Superior a FAZENDA NACIONAL, a través de seu Procurador-representante junto à colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 55/58), da decisão desse Colegiado consubstanciada no Acórdão nº 104-2.316 (fls. 45/53), prolatado em sessão de 06.10.81, do qual aquele Procurador-representante teve vista em sessão de 06.11.81 (fls. 45).

Na decisão supra, aludida Câmara, por unanimidade de votos, decidiu tomar conhecimento do recurso interposto pelo contribuinte e autuado naquele Conselho sob nº 35.999 (fls. 37/38), embora já liquidado, mediante pagamento, o crédito tributário exigido, sob a seguinte ementa e fundamentação, esta extraída do voto do relator, o ilustrado Conselheiro Sérgio Gomes Velloso (fls. 45 e 47/48):

"RECURSO - Sem renúncia expressa ao direito de recorrer, e sem pagamento de multa reduzida, não se considera o pagamento do crédito tributário fato extintivo do poder de recorrer, nem determinante da extinção do processo administrativo, por inexistência de norma de direito tributário. Aplicabilidade do disposto no art. 165 III c/c 168 II do CTN." *DMF*

Acórdão nº CSRF/01-0.291

.....

O fato de ter pago o crédito tributário, não afasta do contribuinte o seu direito de recorrer, a não ser no caso de pagamento com redução da multa, neste caso, existe renúncia, ainda que tácita, ao direito de recorrer. Tal posição encontra respaldo pela interpretação dos arts. 165 III c/c 168 II do Código Tributário Nacional."

Em declaração de voto, que também integra o Acórdão recorrido, assim se pronunciou o ilustre Conselheiro Mário Rodrigues Teixeira (fls. 49/53):

"Discute-se sobre se o contribuinte que paga o crédito tributário exigido em decisão de primeira instância permanece com o poder de recorrer nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72.

No caso, diversas situações podem configurar-se, a saber:

- 1a.) o contribuinte paga o débito com redução de 50% da multa, nos termos do art. 728, §§ 2º e 3º do RIR/80, sem que lhe seja exigida abdicção expressa do direito de recurso;
- 2a.) o contribuinte paga o débito sem redução da multa;
- 3a.) o contribuinte paga o débito em que não se inclui multa.

Em qualquer das três situações apresentadas, o pagamento pode ocorrer com a ressalva, ou sem ela, de que é feito sem prejuízo do direito de recorrer, como também pode ocorrer no mesmo dia, em dia anterior, ou em dia posterior ao da interposição do recurso.

Tem-se decidido neste Conselho (contra meu atendimento, que raras vezes foi acompanhada pela maioria) que, em sendo pago o débito fiscal, o recurso não deve ser conhecido, por falta de objeto, eis que extinto o crédito tributário, que seria o objeto do litígio.

Continuo, data venia, entendendo que o pa

Acórdão CSRF/01-0.291

gamento do débito fiscal não é, em qualquer caso, um fato extintivo do direito de recorrer, por significar a aceitação da decisão de primeira instância, ou, como tem sido dito, porque o objeto do litígio - o crédito tributário - não mais existe.

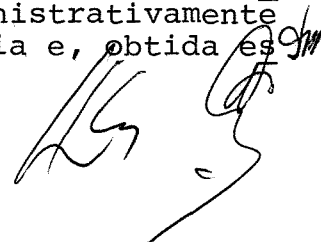
Já se propôs, em um dos projetos de organização, ou reorganização, do Contencioso Administrativo Fiscal, que o pagamento do crédito tributário extinguiria o processo administrativo fiscal, ao mesmo tempo em que se propunha a representação, por advogado, do sujeito passivo nesse processo. Até agora, entretanto, não prevê a legislação própria do processo administrativo fiscal as causas de extinção. A propósito, parece-me importante observar que, não prevendo a legislação que o contribuinte se defenda por intermédio de advogado, não me parece justo dele exigisse o conhecimento do complexo mecanismo processual.

Segundo o art. 503, parágrafo único, do Código de Processo Civil, considera-se aceitação tácita da decisão a prática, sem reserva alguma, de um ato incompatível com a vontade de recorrer. Se a regra fosse aplicável no Direito Processual Tributário, o pagamento do débito fiscal, sem a ressalva da possibilidade de recurso, significaria a extinção do direito de recorrer.

Não existe tal regra, entretanto, na legislação que rege o processo administrativo fiscal, e é sabido que os arts. 107 e 109 do CTN proclamam a autonomia do Direito Tributário.

O art. 728 do RIR/80, em seus §§ 2º e 3º, permitindo que o contribuinte pague a multa com 50% de redução, abdicando do direito de impugnação ou recurso, configura casos de renúncia ou desistência da impugnação e de renúncia ao recurso, podendo entender-se que não há necessidade de abdicção expressa. Mas não há norma legal de processo administrativo fiscal que defina hipóteses de renúncia ou desistência tácita do direito de recorrer.

Por outro lado, temos os arts. 165 e 168 do CTN, dos quais se extrai a conclusão de que é perfeitamente possível o contribuinte pagar um débito fiscal, que considere, ou venha a considerar indevido, pleitear administrativamente e reforma da decisão condenatória e, obtida essa



Acórdão nº CSRF/01-0.291

ta, habilitar-se à restituição da quantia paga indevidamente.

Diz o art. 165 do CTN:

"O sujeito passivo tem direito, independente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

- I-
- II-
- III- reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória."

Se o dispositivo pode parecer a alguns referir-se a créditos apreciados pelo Poder Judiciário, embora a lei não faça a distinção, o art. 168 do CTN desfaz qualquer dúvida quanto a que se refere também a revogação, reforma ou anulação de decisões administrativas, ao prescrever:

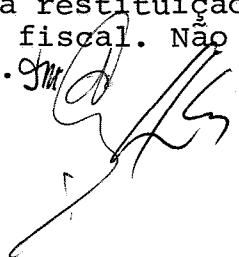
"O direito de pleitear, a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

- I-
- II- na hipótese do inciso III do art. 165, da data em se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória".

Fica claro, então, que um contribuinte pode pagar um débito, decorrente de decisão condenatória, obter na esfera administrativa a reforma, ou anulação da decisão e, posteriormente (dentro dos 5 anos seguintes), pleitear a restituição do que pagou.

Parece-me que não há maneira mais lógica de observar o disposto nos arts. 165 e 168 do CTN.

Há quem entenda que o contribuinte que pagou o débito fiscal perdeu o direito de recorrer, podendo apenas pleitear a restituição fora do processo administrativo fiscal. Não me parece correto o entendimento.



Acórdão nº CSRF/01-0.291

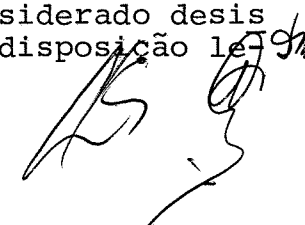
Se há uma decisão, indeferindo a impugnação apresentada, é definitiva tal decisão, se não houver interposição de recurso tempestivo (art. 42, item I, do Decreto nº 70.235/72). Logicamente, também seria definitiva a decisão se o contribuinte perdesse com o pagamento o direito de recorrer. Estaríamos, portanto, diante da coisa julgada administrativa.

Nessa situação, não vejo como poderia o contribuinte continuar discutindo o acerto da decisão num processo de restituição. A autoridade de primeira instância poderia manter seu entendimento de que o tributo pago era devido; o contribuinte teria direito a recorrer ao Superintendente Regional da Receita Federal e ao Secretário da Receita Federal. Esses órgãos superiores poderiam reformar a decisão transitada em julgado, para considerar procedente o pedido de restituição? Entendo que não.

Do que foi exposto, concluo:

- a) que o contribuinte que paga o débito fiscal com redução de 50% da multa, nos termos do art. 728, §§ 2º e 3º do RIR/80, renunciou, ainda que tacitamente, ao direito de recurso;
- b) que o contribuinte que paga sem redução de multa está se reservando o direito de recorrer;
- c) que o contribuinte que paga o débito em que não se inclui multa, aceitando, a parentemente, a decisão de primeira instância, não perdeu o direito de recorrer nos 30 dias seguintes ao da decisão (art. 33 do Decreto nº 70.235/72), porque não há no direito tributário norma que declara o ato incompatível com o poder de recorrer, nem que declare extinto o processo.

Acrescente-se, ainda, que se o direito de recorrer só pudesse permanecer se o pagamento fosse feito com reserva, a extinção do crédito tributário pelo pagamento, com a apresentação de recurso no mesmo dia, teria de ser entendida como uma ressalva. Por outro lado, o pagamento do crédito tributário depois de apresentado o recurso, não pode ser considerado desistência do recurso, por falta de disposição legal.



Acórdão nº CSRF/01-0.291

gal que preveja a desistência tácita. Até mesmo no direito processual civil inexiste desistência tácita, a não ser no caso do art. 522, § 1º, do Código de Processo Civil (falta de pedido de apreciação do agravo retido, que eminentes processualistas consideram ter sido impropriamente denominado de renúncia pelo redator do Código). Vejam-se, a propósito, as lições de José Carlos Barbosa Moreira em "O Novo Processo Civil Brasileiro", Vol. I, 4a. edição, pág. 195, e de Moacyr Amaral Santos, em "Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", 3º volume, 4a. edição, pags. 90 e 91.

Releva, ainda, notar que se toda esta argumentação não fosse suficiente para se considerar admissível o recurso interposto tempestivamente por contribuinte que pagou o crédito exigido em decisão de primeira instância, em vez de depositá-lo, em verdade, não quis pagar, e sim evitar que continuassem a fluir correntes monetária e juros de mora, ou seja, quis o efeito do depósito, e como tal deve ser considerado o pagamento, visto tratar-se de ato de vontade, em que deve prevalecer a intenção do agente.

Ademais, o depósito não traria prejuízo ou risco algum ao contribuinte; ao contrário, poderia beneficiá-lo com uma eventual restituição do depósito acrescido de correção monetária, o que não acontece com a restituição da quantia paga. É de admitir-se que o depósito só não foi feito por falta de conhecimento da legislação tributária, ou por desconhecimento do significado do código inserido no documento de arrecadação.

O depósito deixaria o contribuinte na cômoda situação de decidir, dentro do prazo que lhe restava, se apresentaria ou não o recurso, bastando-lhe deixar esgotar-se o prazo de recurso, para que o depósito se convertesse em pagamento, sem necessidade de qualquer outro ato seu."

O recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL, através de seu representante junto à egrégia Câmara recorrida, o ilustre Procurador da Fazenda Nacional Geraldo Nagib Nunes, recebida na respectiva Secretaria em 16.11.81 (fls. 43), teve como fundamento o artigo 3º e seu inciso II, do Decreto nº 83.304, de 28.03.79

Nessa petição, após demonstrar o dissídio jurisprudencial da decisão recorrida com os Acórdãos nºs. 103-02.967, de 18.06.80, e 102-17.905, de 02.12.80, prolatados, respectivamente, pelas colendas Terceira e Segunda Câmara do mesmo Conselho, dos quais juntou cópia de seu inteiro teor (fls. 59/64 e 65/67), assim se expressa seu ilustrado signatário (fls. 57/58):

"O pagamento é o cumprimento voluntário da obrigação, o seu fim normal, ato liberatório do devedor (Caio Mário da Silva Pereira, Inst. de Dir. Civil, vol. II, 1a. ed., págs. 138/139). Sê é puro e simples, assim é de ser entendido, mesmo no campo tributário, onde a disposição expressa de que o pagamento extingue o crédito tributário (CTN, art. 156,I) não pode ser apreciada sobre outra intenção do agente.

O argumento forte do voto em separado, ar rimado nos arts. 165, III, c/c art. 168, II, do CTN, não aproveita ao contribuinte. A repetição de indébito não tem qualquer vinculação com recurso administrativo. É uma ação independente, direito assegurado ao contribuinte de levar ao Poder Judiciário o exame de legalidade de tributo que pagou e considera indevido. Fundamenta-se em que, se improcedente o pagamento efetuado, causa um enriquecimento do Poder Público, com jactura alheia.

Mas, cumprida a exigência tributária, torna-se o ato definitivo, imodificável perante a Administração. Hely Lopes Meirelles explica o sentido da chamada coisa julgada administrativa:

"Essa imodificabilidade não é efeito da coisa julgada administrativa, mas é consequência da preclusão das vias de impugnação interna (recursos administrativos) dos atos decisórios da própria Administração. Exauridos os meios de impugnação administrativa, torna-se irretratável, administrativamente, a última decisão, mas nem por isso deixa de ser atacável por via judicial" (Dir. Adm. Bras., 7a. ed. pág. 651) (grifos originais).

Aí está a solução apontada pelo grande mestre: se o contribuinte pretende repetir o





Acórdão nº CSRF/01-0.291

que pagou e considera indevido, recorra à via judicial, onde poderá discutir amplamente a matéria.

O outro argumento de que é possível entender que o Contribuinte, em vez de pagar, desejou depositar a importância para evitar a fluência da correção monetária prova demais e não pode ser aceita, pois admite que se recorra ao desconhecimento da lei.

Para evitar a correção monetária do débito tributário, deverá o contribuinte depositar a importância (Lei 4.357/64, artigo 7º, § 2º), e não efetivar o seu pagamento. As figuras são distintas, inclusive em razão dos efeitos orçamentários. Aceitando-se que o pagamento foi feito como depósito, para evitar a correção monetária, aceita-se a alegação de desconhecimento da lei, súplica que o nosso sistema jurídico não admite."

O recurso especial foi admitido por despacho da Presidência da egrêgia Câmara "a quo" (fls. 68), certificando a respectiva Secretaria que o aviso de sua interposição foi publicado no D.O.U. de 14.01.82 (fls. 69), e que o sujeito passivo não apresentou contra razões (fls. 54 verso) 

É o relatório. 

V O T O

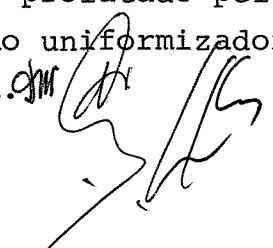
Conselheiro PEDRO MARTINS FERNANDES, relator

O recurso interposto encontra guarida no artigo 4º e seu inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais — baixado com a Portaria nº 434, de 03.05.79, do Ministro da Fazenda (que regulamentou o Decreto nº 83.304, de 28.03.79) e alterado pelas Portarias nº 505, de 25.05.79 e nº 99, de 15.04.81 — tendo sido cumprido o prazo fixado no "caput" do artigo 5º do mesmo Regimento.

O alegado dissídio jurisprudencial se configura na medida em que o "decisum" recorrido entendeu que o pagamento do crédito tributário em litígio, em data anterior à do termo final do prazo de recurso, não prejudica o direito de o contribuinte recorrer da decisão de primeiro grau, enquanto que o Acórdão nº 103-02.967, prolatado pela colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu que, nessa hipótese, o recurso perde o seu objeto, razão porque dele não tomou conhecimento.

Em relação ao Acórdão nº 102-17.905, proferido pela egrêgia Segunda Câmara do mesmo Conselho, não é possível caracterizar a alegada divergência de julgados, uma vez que não constam do mesmo as datas do pagamento do crédito tributário e da interposição do recurso, motivo que impede saber-se se se trata de hipótese semelhante ou idêntica à do decisório recorrido, sem o que não há falar em configuração de dissídio jurisprudencial.

Porque melhor decidiu o litígio, como a seguir se demonstrará, deverá prevalecer o entendimento esposado pelo Acórdão nº 103-02.967, prolatado pela colenda Terceira Câmara do mencionado Conselho, como uniformizador da jurisprudência administrativa sobre essa matéria.

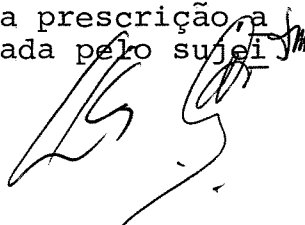


Em relação ao caso destes autos, deve ser inicialmente esclarecido que o contribuinte tomou ciência da decisão de primeiro grau em 20.02.81 (fls. 32 e 36), efetuou, sem ressalvas, o pagamento do crédito tributário exigido em 27.02.81 (fls. 33 e 39), e interpôs o recurso em 23.03.81 (fls. 37/38), no qual pretende o restabelecimento de deduções na cédula "D" no valor de Cr\$ 8.400,00, correspondente aos comprovantes anexados à petição recursória (fls. 40/41), e pede a devolução do imposto, juros, multa e correção monetária, de cujo pagamento junta o respectivo comprovante (fls. 39).

A matéria, ora em exame, foi percucientemente analisada pelo Conselheiro Francisco Amaral Manso, culto integrante da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em trabalho gentilmente cedido, reformulando posição anterior, cujos fundamentos este Relator, também revendo seu entendimento, adota integralmente, e, "venia concessa" são a seguir transcritos:

"O Dec. 70.235/72 não aborda, sistematicamente, as causas de extinção do processo administrativo fiscal. Fala, porém, em decisão definitiva, irrecorrível, seguida de cobrança (art. 43) ou da exoneração dos gravames decorrentes do litígio (art. 45). Por sua vez, o art. 28 consagra a unidade de julgamento, devendo as questões preliminares serem julgadas juntamente com as de mérito; se incompatíveis, encerra-se o julgamento sem apreciação do mérito. Nada se fala sobre renúncia ou desistência, tácita ou expressa.

Diante de tal lacuna, entendo, porém, que a melhor conclusão não é aquela que sustentasse se extinguir o processo quando a autoridade julgadora acolher ou rejeitar o pedido do autor. O próprio art. 35 prevê julgamento em que se apreciará apenas prejudicial, a perempção, deixando o julgador de pronunciar-se sobre o mérito. A ocorrência de prescrição, desde que expressamente invocada pelo sujeito passivo, é preliminar sobre a qual deve se pronunciar o julgador, consoante lembra a Portaria do Sr. Ministro de Estado da Fazenda de nº 259, de 29.5.80. A propósito, a par do comentário de que o conhecimento da prescrição a penas quando expressamente invocada pelo sujeito



Acórdão nº CSRF/01-0.291

to passivo, contraria o princípio da moralidade do ato administrativo, cabe notar que o processo que apreciase a ocorrência da prescrição encerrar-se-ia mediante decisão com julgamento (explícito ou implícito) do mérito.

A legislação tributária ordinária prevê a hipótese de abdicação do direito de impugnação ou recurso, como se depreende dos parágrafos 2º e 3º do art. 728 do RIR/80:

"§ 2º - Será concedida a redução de 50% (cinquenta por cento) da multa ao contribuinte que, notificado do lançamento de ofício, efetuar o pagamento do débito, no prazo legal, abdicando do direito de impugnação ou recurso (Decreto-lei nº 401/68, art. 21, § 2º).

§ 3º - Se houver impugnação tempestiva, a redução do parágrafo anterior será concedida se o pagamento do débito for efetuado dentro de 30 (trinta) dias da ciência da decisão de primeira instância".

O RIR/75 ostentava, no § 2º do art. 534, dispositivo igual ao § 2º do art. 728 do RIR/80, omitindo-se quanto à norma hoje expressa no § 3º do mencionado e transcrito artigo do RIR/80.

A matriz desses dispositivos seria o DL. 401/68, que, no art. 21, § 2º, estabelece:

"§ 2º - Será concedida a redução de 50% (cinquenta por cento) da multa ao contribuinte que, notificado do lançamento "ex officio", efetuar o pagamento do débito, no prazo legal, independentemente de reclamação ou recurso".

De se ressaltar a redação sibilina do texto legal, cuja expressão "independentemente" precisou ser traduzida por "abdicação". Com efeito, a interpretação de que, independentemente de interposição de reclamação ou recurso, se outorgaria tal redução ao contribuinte que efetuasse o pagamento do débito dentro do prazo legal, conflitaria, a meu ver, com os demais dispositivos citados.

Nota-se que os Regulamentos consagraram a abdicação tácita, sendo seu indicativo tão só o pagamento do débito. E que ao abdicar do débito - *adm*

Acórdão nº CSRF/01-0.291

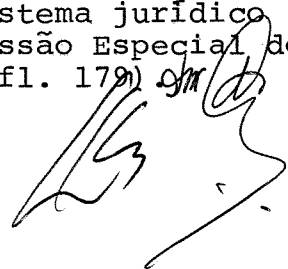
reito de impugnação ou recurso, não estará o contribuinte concordando, "ipso facto", com a exigência fiscal; apenas se calou.

Assim, os textos legais mencionados não me parecem suficientes, por si só, para embasar a tese de que, havendo abdicação tácita do direito de reclamação ou recurso, estará encerrado o processo administrativo fiscal.

Conduzem-me, porém, globalmente, ao entendimento de se tratar de ausência de disposição expressa, sendo facultado, ainda que interpretando normas adjetivas, o recurso à analogia, aos princípios gerais de direito tributário, aos princípios gerais de direito público e à equidade (CTN, art. 108). E, por via de consequência, aos artigos 267/269 do Código de Processo Civil, e outros exparsos, que cuidam da extinção do processo. A Lei Civil adjetiva considera extinto o processo quanto o réu reconhecer a procedência do pedido (art. 269, II) ou quando as partes transigirem (art. 269, III); a aceitação da sentença ou decisão impedirá a parte de interpor recurso, ainda que a aceitação seja tácita, como tal considerando-se a prática, sem reserva alguma, de um ato incompatível com a vontade de recorrer (art. 503); pode a parte renunciar ao direito de recorrer (art. 502) e, a qualquer tempo, desistir do recurso (art. 501); e o art. 26 trata do princípio da sucumbência, quando o processo terminar por desistência ou reconhecimento do pedido.

Irrelevante, a meu ver, a ponderação de que inexistente norma legal de processo administrativo fiscal que estabeleça hipótese de renúncia ou desistência tácita do direito de recorrer, devendo-se atentar para a autonomia do Direito Tributário proclamada eloquentemente nos artigos 107 e 109 do CTN.

Embora se possa reconhecer a autonomia do Direito Tributário, que Aliomar Baleeiro lembra decorrer da expressa menção constitucional ao lado do Direito Civil e Comercial (in "Direito Tributário Brasileiro", 9ª Ed. fls. 396), há que se entender, com Rubens Gomes de Souza, que a colocação do Direito Tributário deve ser considerada integrada no sistema jurídico do país (in "Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional", fl. 179).



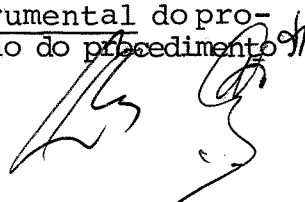
Acórdão nº CSRF/01-0.291

O art. 108 do CTN admite, já de início, a existência de lacunas na legislação tributária. Por isso, fornece à autoridade competente para aplicá-la um rol de instrumentos de que se valerá para suprir as ausências de disposições expressas. Mas a relação do art. 108 não é taxativa, o que se torna mais evidente se analisados os artigos 109 a 112, verificando-se que a té mesmo o princípio penal "in dubio pro reo" ficou consagrado no art. 112.

Difícilmente chegar-se-á a um consenso (a té mesmo relativamente generalizado) de que o Decreto nº 70.235/72 corporifica o que se poderia chamar "Direito Processual Tributário". O próprio CTN, em seu art. 194, estatui que "a legislação tributária (...) regulará, em caráter geral ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação". E o Dec. 70.235/72 atribui competência para julgar, em primeira instância, os processos com matéria tributária não administrada pela Secretaria da Receita Federal, às autoridades indicadas ou aos chefes das projeções regionais ou locais das entidades administrativas do tributo; em segunda instância, admite-se inclusive a inexistência de legislação específica, devendo ser seguidas as disposições do próprio órgão administrativo. Diante de tão numerosas lacunas, somente supridas com o recurso a outras fontes de direito, não vejo como pretender que apenas possam ser invocadas as normas expressamente contidas no Dec. 70.235/72 para solucionar as pendências processuais no campo tributário.

Além das questões relacionadas com consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, o Decreto nº 70.235, de 6.3.72, rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União (art. 1º), e tem início, no caso do imposto sobre a renda, com o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto (art. 7º, I), formalizando-se a exigência do crédito tributário em auto de infração ou em notificação de lançamento (art. 9º).

Saliente-se o caráter instrumental do processo, que viabiliza a realização do procedimento



Acórdão nº CRSF/01-0.291

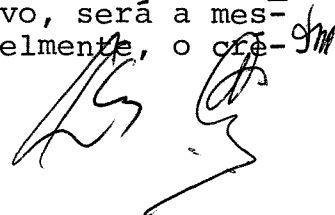
administrativo tendente a constituir o crédito tributário pelo lançamento, ensejando sua exigência junto ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Pode o indivíduo conformar-se com a exigência fiscal, resolvendo-se o processo quando satisfeita a obrigação de que cuida, dando ensejo a exigência ou cobrança apenas amigável (art. 21). Insurgindo-se, porém, o indivíduo, contra a pretensão fiscal, o processo passa a ser litigioso a partir do instante em que o inconformismo do indivíduo se expressa através manifestação explícita, denominada impugnação (art. 14).

Pela impugnação o indivíduo exerce seu direito de ampla defesa, assegurado por preceito constitucional, questionando, em última análise, a legalidade da exigência administrativa, isto é, sustentando que a imposição tributária descumpriu a norma maior de fundamentar-se em dispositivo expresso em Lei, além de desatender o princípio da legalidade do ato administrativo. Sim, porque se o indivíduo apenas invoca questões relativas ao acerto, à justiça, à oportunidade, à equidade ou a outros aspectos que denotem interesse e não direitos, não há como invalidar a pretensão pela via excepcional da invocação jurisprudencial.

Se, porém, o indivíduo não impugna a exigência fiscal e a cumpre, verifica-se a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, I) e, em consequência, não mais persiste a exigência, por esvaziamento de sua pretensão, sendo igualmente impossível opor-se-lhe qualquer outra pretensão, característica essencial do litígio processual. Não se está a dizer que o indivíduo que paga tributo exigido concorda integralmente com sua exigência, apenas que não oferece resistência à pretensão administrativa, não se aplicando, na análise da legalidade do ato administrativo, o princípio popular de que "quem cala, consente".

O art. 21 do Dec. 70.235/72 determina que o processo permaneça no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável do crédito tributário, quando a exigência deixar de ser cumprida ou regularmente questionada através de impugnação. Ocorrendo decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, será a mesma cumprida cobrando-se, amigavelmente, o crédito.




Acórdão nº CSRF/01-0.291

dito tributário persistente (art. 43). Pressuposto que se verifica em ambos os dispositivos é ser o crédito tributário exigível, inexistindo o suporte para a pretensão fiscal se o crédito já estiver extinto. O CTN, entre as modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156), relaciona "o pagamento" (inciso I) e "a conversão de depósito em renda" (inciso VI). O depósito somente tem eficácia para extinguir o crédito tributário, quando convertido em renda, transmudando-se em verdadeiro pagamento. No mesmo sentido, o art. 42, § 3º do Dec. 70.235/72, que estabelece dever-se converter em renda a quantia depositada para evitar a correção monetária do crédito tributário pelo sujeito passivo que teve decisão definitiva contrária à sua pretensão.

Consequência direta e inarredável, no âmbito processual, da extinção do crédito tributário é a sua inexigibilidade pela administração fiscal, que não mais pode manifestar qualquer pretensão junto ao sujeito passivo ou mesmo persistir com expressa manifestação anteriormente formalizada. Desaparecida a pretensão fiscal, pela impossibilidade de sua manutenção, insubsiste qualquer pretensão que lhe pretenda opor o sujeito passivo, cessando, em razão da inexistência de pretensão, qualquer resistência à mesma, e, "a fortiori", até mesmo o processo que cuidaria desse litígio. Admite-se, a penas, que a liquidação do crédito tributário, por meio do pagamento ou da conversão de depósito em renda, assegure ao sujeito passivo o direito à restituição total ou parcial do tributo (CTN, art. 165), o que, porém, jamais deve ser confundido como consagração do proscrito princípio do "solve et repete".

Distinto do direito à "repetição do indébito", o princípio do "solve et repete" aplica-se, como aquele, às questões tributárias.

O direito de repetição emana do princípio de moralidade do ato administrativo, que impede o Estado de se locupletar com o alheio. Este princípio, consagrado no aforisma "nemo potest locupletari detrimento alterius", encontra expressão no art. 946 do Código Civil ao estabelecer que "todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir" e se funda em que todo enriquecimento desprovido de causa produz direito de exigir repetição em benefício de quem sofre o empobrecimento.



Acórdão nº CSRF/01-0.291

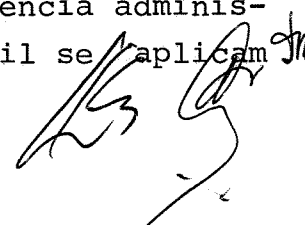
Já o "solve et repete" pretende escorar-se em que a exigência fiscal, por ser vinculada e portanto efetuada de acordo com a lei, goza de presunção de liquidez, sendo a lei sua causa determinante. Formalizada, portanto, a imposição fiscal, cumpre seja a mesma saldada, condição inarredável para que o superveniente reveja a exatidão e a licitude do ato contestado: pague-se e, a seguir, pleiteie-se a repetição do indébito.

Combatido tenazmente pelos tratadistas, o princípio "solve et repete" choca-se com a norma constitucional que assegura ampla defesa aos acusados (art. 153, § 15), bem como com o § 4º do art. 153 segundo o qual "a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual". Ora, se, para ter apreciada sua discordância de exigência tributária, deve o sujeito passivo primeiramente se lhe submeter, inegavelmente é letra morta a norma inserida na magna Carta. Por isso não o consagrou o CTN, podendo-se considerá-lo banido de nossas lides tributárias, cabendo, por último, distingui-lo do depósito de quantia a título de garantia da prestação jurisdicional do Estado, visto pelos tributaristas no art. 151, II, do CTN, e da imposição de ser o tributo pago como condição para sua repetição."

Em reforço às precisas colocações do ilustre autor do trabalho objeto da transcrição retro, e em função das particularidades do caso destes autos, permite-se este Relator tecer as considerações a seguir elencadas, pertinentes à matéria.

Como já se esclareceu no início deste voto, o contribuinte efetuou, em data anterior à da interposição do recurso e sem ressalvas, o pagamento do crédito tributário, ato que é incompatível com o direito de recorrer, tendo em vista que se trata de ato jurídico perfeito, acabado e incondicional, e que extingue o crédito tributário.

Em face das lacunas existentes na legislação processual tributária, reconhecem a doutrina e a jurisprudência administrativa que as disposições do Código de Processo Civil se aplicam



Acórdão nº CSRF/01-0.291

subsidiariamente ao processo administrativo tributário, em razão do que as causas de extinção previstas naquele Código são determinantes de igual efeito neste processo.

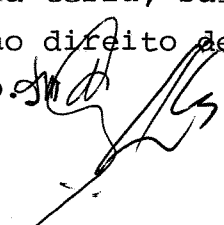
Em relação à hipótese de abdicação ao direito de recurso prevista nos §§ 2º e 3º do art. 782 do RIR/80 deve ser lembrado que esse dispositivo não teve por finalidade a regulamentação das hipóteses de desistência ou renúncia tácita ao direito de recorrer no processo administrativo tributário, mas sim a de estabelecer uma condição para o gozo de redução de multas.

Ademais, a conclusão de que, nessa hipótese, se verifica a renúncia ou desistência tácita ao direito de recorrer não autoriza a inferência de que, nos demais casos de pagamento do crédito tributário sem ressalvas, não ocorram essa renúncia ou desistência.

Por outro lado, o pagamento do crédito tributário nessas hipóteses, mas sem redução da multa não conduzem à conclusão de que o contribuinte se reservou o direito de recorrer, mas sim que tem direito à repetição do valor correspondente a 50% da multa paga.

Considerando-se o pagamento do crédito tributário como ato incompatível com o direito de recorrer, há de se entender que, se o pagamento foi realizado antes da interposição do recurso, o contribuinte renunciou ao direito de sua interposição, e, se após, desistiu do recurso propriamente dito.

Nestas condições, não há lugar para a conclusão de que, se o pagamento e a interposição do recurso se derem no mesmo dia, aquele haveria de ser entendido como ressalva do direito de recorrer, pois ainda que se possa estabelecer qual desses atos precedeu o outro, esse fato nenhuma relevância teria, salvo para se estabelecer se teria ocorrido a renúncia ao direito de recorrer ou a desistência do recurso propriamente dito.



Acórdão nº CSRF/01-0.291

De outra parte, ao contribuinte que paga o crédito tributário somente se poderia reconhecer a intenção de depositar o respectivo montante, se, além de ter alegado esse fato, tivesse com provado suficientemente aludida intenção, hipóteses que não se verificaram nestes autos, pois o contribuinte nem alegou nem comprovou que a sua intenção não era pagar, mas depositar.

Resta analisar as disposições contidas no artigo 165 do Código Tributário Nacional (lei nº 5.172, de 25.10.66), a seguir transcritos:

"Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 5º do art. 162, nos seguintes casos:

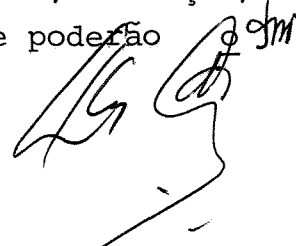
I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fator gerador efetivamente ocorrido;

II- erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III- reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória."

Da análise do dispositivo retro, infere-se que o direito de repetição ocorre nos casos de pagamento espontâneo, assim entendido o não litigioso, de tributo indevido ou maior do que o devido em face de erro de direito (inciso I) ou de erro de fato (inciso II), ou de pagamento efetuado durante ou após o litígio administrativo, no caso de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

De logo deve ser ressaltado que a reforma, anulação, revogação ou rescisão de sentença condenatória somente poderão



Acórdão nº CRSF/01-0.291

correr na mesma jurisdição em que a matéria estiver sendo apreciada.

Assim, submetida, a matéria à jurisdição administrativa, poderão ocorrer a reforma, total ou parcial, a declaração da nulidade e não a anulação, e, talvez em alguns casos, a revogação da decisão administrativa contrária ao contribuinte; e, na esfera judicial, a reforma, parcial ou total, a anulação e a rescisão de decisão judicial condenatória.

Na área administrativa não poderão ser reformadas, anuladas, revogadas ou rescindidas decisões judiciais, porque os atos judiciais não são objeto de controle pela administração tributária; da mesma forma, as decisões proferidas no processo administrativo não poderão ser reformadas, anuladas, revogadas ou rescindidas pelo judiciário, pois não são estas que são submetidas ao controle desse poder, mas os atos que a elas deram origem, ou seja, no caso do processo administrativo tributário, o lançamento do tributo e multas.

Dentro deste enfoque, nada impediria que, mesmo depois de efetuado o seu pagamento, fosse apreciado, no âmbito do processo administrativo tributário, o mérito de litígio estabelecido sobre a legalidade do crédito tributário respectivo.

Todavia, essa conclusão não é correta.

A um passo, porque, segundo entendem as correntes doutrinárias modernas, em estudos mais recentes, as normas que tratam de repetição de indébito, embora inseridas no Código Tributário Nacional, não são, em realidade, normas gerais de Direito Tributário, mas sim normas de Direito Financeiro, pois tratam de devolução de receita da União.

A outro, porque, não sendo também de Direito Processual Tributário a natureza dessas normas, não podem elas estabelecer

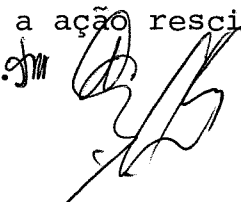
Acórdão nº CSRF/01-0.291

cer hipóteses e procedimentos a serem observados no processo administrativo tributário, regido por legislação específica posterior e que não previu essas hipóteses e procedimentos.

A um terceiro passo, porque, sendo diferentes os pedidos e os processos que tratam da determinação do crédito tributário, e da restituição do valor deste, pago indevidamente ou a maior, e distintas as autoridades e órgãos competentes para julgar aquele e este processos, o pagamento efetuado durante o litígio instaurado no primeiro, no mínimo, deslocaria a competência para apreciação do pedido de restituição para as autoridades que têm essa tributação.

Esse deslocamento de competência impede que se aprecie, no processo administrativo tributário, onde se discute a determinação e exigência do crédito tributário, um pedido de restituição do imposto pago indevidamente ou a maior do que o devido, uma vez que as autoridades e órgãos que atuam naquele processo não têm competência para decidir sobre a matéria que trata da restituição de impostos.

A um quarto passo, porque não caberia sequer a restituição do tributo nos casos de anulação e revogação de decisão condenatória, pois, nessas hipóteses necessariamente teriam de ser proferidas novas decisões em substituição às anuladas ou revogadas, a menos que estas tivessem sido prolatadas quando nenhuma decisão cabia, hipótese inimaginável no processo administrativo tributário.

Por sua vez, na área do judiciário, a hipótese de reforma de decisão condenatória também não geraria direito à restituição do tributo, pois essa decisão não seria reformada se o crédito tributário questionado tivesse sido pago, por ser este ato incompatível com o direito de recorrer. Nessa esfera, apenas a rescisão de decisão condenatória, inexistente no âmbito administrativo, poderia ter, como consequência, o direito à restituição do tributo pago, uma vez que a ação rescisória não suspende a execução da sentença rescindenda. 

Em conclusão, pode-se afirmar que, se o contribuinte paga o crédito tributário sem instaurar o litígio que dê lugar ao processo administrativo tributário, tem ele o direito a formalizar pedido de sua restituição, se comprovar que o pagamento foi indevido ou maior do que o devido.

Se, porém, instaura o litígio e, no processo administrativo tributário a decisão lhe é contrária e se torna definitiva, perde ele o direito de restabelecer a discussão no processo administrativo de restituição, se paga o crédito tributário antes dessa decisão, só lhe restando o caminho do judiciário.

Finalmente, pode-se também concluir que a discussão, no processo administrativo tributário, somente continuará, no caso de o crédito tributário ter sido pago, se o contribuinte comprovar que o pagamento foi efetuado por equívoco e que sua intenção era a de depositar o respectivo valor, hipótese que não se configura no caso destes autos.

Diante de todo o exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de se dar provimento ao recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL.

Brasília-DF, 16 de dezembro de 1982


PEDRO MARTINS FERNANDES - RELATOR