



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 17 / 05 / 19 99
C	<i>Stolutius</i>
	Rubrica

537

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

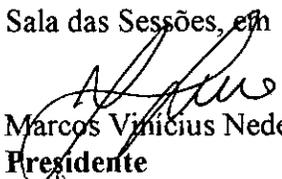
Sessão : 10 de novembro de 1998
Recurso : 101.413
Recorrente : EMPRESA SÃO PAULO LTDA.
Recorrida : DRJ em Recife – PE

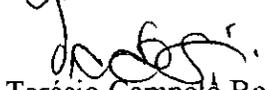
COFINS – ICMS NA BASE DE CÁLCULO – Parte integrante do preço da mercadoria vendida, o valor devido a título de ICMS compõe a base de cálculo da contribuição. **JUROS DE MORA** – Cabível, no lançamento de ofício, a cobrança dos juros moratórios previstos nas Leis nºs 8.383/91 (art. 54, §§ 1º e 2º), 8.981/95 (art. 84 e § 5º), 9.065/95 (art. 13) e 9.069/95 (art. 38 e § 1º). **RETROATIVIDADE BENIGNA** – *Ex-vi* do disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, a multa prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218/91 deve ser reduzida, *in casu*, para 75% (CTN, art. 106, II, “c”). **COMPENSAÇÃO** – Incabível o deferimento de pedido de compensação cujo direito creditório invocado não restar inequivocamente demonstrado. **RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA** – O ajuizamento de ação judicial não impede a realização do lançamento para constituição do crédito tributário, mas implica em renúncia ao direito de questionar a exigência na via administrativa e desistência do recurso interposto quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo, nos termos do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80. **Recurso provido, em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por EMPRESA SÃO PAULO LTDA..

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, preliminarmente, em não conhecer do recurso na matéria objeto de ação judicial, por renúncia à via administrativa, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa de ofício de 100% para 75%.**

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1998


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente


Tarásio Campelo Borges
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martinez López, José de Almeida Coelho, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

opr



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

Recurso : 101.413
Recorrente : EMPRESA SÃO PAULO LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário contra decisão de primeira instância administrativa que julgou procedente a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, lançada *ex-officio*, após constatada falta de recolhimento referente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro/94 a junho/95.

Segundo a denúncia fiscal (fls. 12), para a determinação da base de cálculo foram utilizados os Demonstrativos de Cálculo da Remuneração dos Serviços emitidos pela Empresa Metropolitana de Transportes Urbanos – EMTU/Recife – PE e fornecidos pela então fiscalizada, acostados aos autos, por cópias, às fls. 19/66.

Sobre a base de cálculo da contribuição foi aplicada a alíquota de 2,0%. A multa exigida (100%) foi enquadrada no artigo 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91.

Regularmente intimada, a interessada instaurou o contraditório, impugnando totalmente o Auto de Infração de fls. 01/13, com as razões de fls. 69/82, assim resumidas no relatório da Decisão Recorrida:

“PRELIMINARMENTE, a impugnante requer a nulidade do procedimento fiscal, na forma do art. 151, Incisos III e IV do Código Tributário Nacional c/c as disposições do Decreto nº 70.235/72 em seu art. 48, inciso I, uma vez que discute acerca da constitucionalidade do tributo em foco através do processo judicial nº 92.7206-2, corrente na 3ª Vara Federal do Recife.

Também se insurge contra a cobrança dos juros moratórios alegando que sua cobrança, em percentuais superiores a 1% ao mês, estaria infringindo, desta forma, a Constituição Federal em seu art. 192, parágrafo 3º, o Código Tributário Nacional no art. 161, parágrafo 1º, e o Código Civil Brasileiro nos artigos 1.062 e seguintes, os quais estabelecem, como taxa de juros admissível, o percentual de 1% ao mês, e que a cobrança de percentuais superiores ao estipulado implica em crime de usura.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

No mérito, a impugnante alega a INCONSTITUCIONALIDADE da COFINS, procedendo, entre outros, aos seguintes argumentos:

- *que a COFINS não poderia ser cobrada com base no faturamento, porque esse parâmetro já integra a base de cálculo do PIS, isto posto, há identidade de base de cálculo com outros tributos (art. 195, parágrafo 4º, c/c art. 154, I, da CF);*
- *que a suposta contribuição social foi criada para financiar a seguridade social, a qual tem órgão, orçamentos e mecanismos próprios de cobrança, e que ainda assim é arrecadada pela Receita Federal;*
- *que a sua natureza cumulativa fere o princípio constitucional contido no art. 154, I, da CF;*

Sobre o assunto, a impugnante traz aos autos os seguintes entendimentos:

- *do Juiz Federal Américo Lacombe, no julgamento plenário do FINSOCIAL pelo TRF da 3ª Região;*
- *do Egrégio Plenário do Tribunal Regional Federal da Quinta Região, na AMS nº 976-L;*
- *do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho;*
- *do Juiz Federal Hugo de Brito Machado, através de seu voto no julgamento plenário do FINSOCIAL, pelo Tribunal Regional Federal da Quinta Região, na Arguição de Inconstitucionalidade na AMS 2240/PE;*
- *da Justiça Federal em São Paulo, em decisão da Juíza da 2ª Vara da Justiça Federal de Santos, Therezinha Cazerta de Godoy Bueno;*
- *do Prof. Geraldo Ataliba, no trabalho "Contribuições Sociais", publicado às fls. 02, do periódico "Folha de São Paulo", do dia 27.10.92.*

Josi



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

Com relação à inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição, a autuada alega que de acordo com o I.R. a receita bruta de vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados, e que a Instrução Normativa nº 51/78 estabelece que na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante e dos quais o vendedor de bens ou prestador de serviços seja mero depositário.

Sobre o assunto a impugnante cita o trabalho do Tributarista Luiz Felipe Gonçalves de Carvalho, nominado "Base de cálculo do PIS-faturamento e do FINSOCIAL", (ABDF – resenha nº 10).

A autuada, em sua peça impugnatória, também alega que é detentora de crédito tributário relativo a valores pagos a maior a título de FINSOCIAL, o qual, por força do art. 66 da Lei nº 8.383/91, faz jus à devida compensação, e que, tal fato, deveria ter sido observado pelo fiscal autuante.

Concluindo, em vista dos argumentos trazidos em sua peça impugnatória, a autuada requer:

- a) o acatamento das preliminares argüidas com a conseqüente anulação do A.I. em lide;*
- b) se ultrapassadas as preliminares, seja considerada improcedente a autuação, pelas razões meritórias;*
- c) se considerado procedente, a redução da base de cálculo da contribuição no correspondente ao valor do ICMS contido, e a compensação dos créditos do FINSOCIAL, com os valores devidos da COFINS, realizando-se para tanto, as perícias e diligências necessárias à fixação destes valores."*

A autoridade monocrática assim ementou sua Decisão:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

As condições de suspensão do crédito tributário são aquelas estritamente previstas no art. 151 do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS:

Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da INCONSTITUCIONALIDADE das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficiência, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhe execução.

RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS:

De acordo com o Ato Declaratório Normativo nº 3 de 14/02/96, havendo a contribuinte entrado com ação judicial contra a Fazenda Nacional, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, importa em renúncia às instâncias administrativas, relativa à mesma matéria questionada.

EXCLUSÃO DO ICM DA BASE DE CÁLCULO:

As pessoas jurídicas a que se referem o art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, na determinação da base de cálculo da COFINS, não poderão excluir o ICMS, vez que o mesmo integra o valor total da operação e não está contemplado entre as exclusões previstas no referido diploma legal.

COMPENSAÇÃO DO FINSOCIAL COM A COFINS:

De acordo com o Ato Declaratório Normativo nº 3 de 14/02/96, havendo a contribuinte entrado com ação judicial contra a Fazenda Nacional, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, importa em renúncia às instâncias administrativas, relativa à mesma matéria questionada.

AÇÃO ADMINISTRATIVA PROCEDENTE”

No Recurso Voluntário, às fls. 103/116, interposto em 14.11.96, a ora recorrente reitera suas razões iniciais, exceto quanto à preliminar de nulidade que não é objeto do recurso.

Cumprindo o disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260, de 24.10.95, com a nova redação dada pela Portaria MF nº 180, de 03.06.96, a PFN apresentou contra-razões ao recurso, onde requer a manutenção do lançamento, em conformidade com a decisão recorrida.

É o relatório.



Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Em preliminar ao mérito, entendo que o ajuizamento de ação judicial não impede a realização do lançamento para constituição do crédito tributário, mas implica em renúncia ao direito de questionar a exigência da contribuição na via administrativa e desistência do recurso interposto quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo, nos termos do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80.

In casu, a matéria objeto do Recurso Voluntário coincide com aquela objeto da ação judicial, portanto, neste particular, adoto e transcrevo parte da declaração de voto integrante do Acórdão nº 202-09.261, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

“... mesmo que o auto de infração atacado tenha sido lavrado após o ingresso em Juízo, não poderia a Autoridade Julgadora manifestar-se acerca da questão, por força da soberania do Poder Judiciário, que possui a prerrogativa constitucional ao controle jurisdicional dos atos administrativos.

Não há dúvida que o ordenamento jurídico pátrio filiou o Brasil à jurisdição una, como se depreende do mandamento previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988, assim redigido: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. Em decorrência, as matérias podem ser argüidas perante o Poder Judiciário a qualquer momento, independentemente da mesma matéria sub judice ser posta ou não à apreciação dos órgãos julgadores administrativos.

De fato, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza. Na sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. Superior, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo. Autônoma, porque a parte não está obrigada a recorrer, antes, às instâncias administrativas, para ingressar em Juízo.

Corroborando tal afirmativa, ensina-nos Seabra Fagundes, em sua obra ‘O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário’.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

'54. Quando o Poder Judiciário, pela natureza da sua função, é chamado a resolver situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, tem o controle jurisdicional das atividades administrativas.

.....
55. O controle jurisdicional se exerce por uma intervenção do Poder Judiciário no processo de realização do direito. Os fenômenos executórios saem da alçada do Poder Executivo, devolvendo-se ao órgão jurisdicional... A Administração não é mais órgão ativo do Estado. A demanda vem situá-la, diante do indivíduo, como parte, em condição de igualdade com ele. O judiciário resolve o conflito pela operação interpretativa e pratica também os atos conseqüentemente necessários a ultimar o processo executório. Há, portanto, duas fases, na operação executiva, realizada pelo Judiciário. Uma tipicamente jurisdicional, em que se constata e decide a contenda entre a administração e o indivíduo, outra formalmente jurisdicional, mas materialmente administrativa que é o da execução da sentença pela força.¹

O Contencioso Administrativo, na verdade, tem como função primordial o controle da legalidade dos atos da Fazenda Pública, permitindo a revisão de seus próprios atos no âmbito do próprio Poder Executivo. Nessa situação, a Fazenda possui, ao mesmo tempo, a função de acusador e julgador, possibilitando aos sujeitos da relação tributária chegar a um consenso sobre a matéria em litígio, previamente ao exame pelo Poder Judiciário, visando basicamente evitar o posterior ingresso em Juízo.

Analizando o campo de atuação das Cortes Administrativas, Themístocles Brandão Cavalcanti, muito bem aborda a questão, a saber²:

'Em nosso regime jurídico administrativo existe uma categoria de órgãos de julgamento, de composição coletiva, cuja competência maior é o julgamento dos recursos hierárquicos nas instâncias administrativas.

¹ Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, Scabra Fagundes, ed. Saraiva, 1984, p. 90/92
² Curso de Direito Administrativo, Freitas Bastos, RJ, 1964, p. 505.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10480.014258/95-53

Acórdão : 202-10.677

A peculiaridade de sua constituição está na participação de pessoas estranhas aos quadros administrativos na sua composição sem que isto permita considerar-se como de natureza judicial. É que os elementos que integram estes órgãos coletivos são mais ou menos interessados nas controvérsias - contribuinte e funcionários fiscais.

Incluem-se, portanto, tais tribunais, entre os órgãos da administração, e as suas decisões são administrativas sob o ponto de vista formal. Não constituem, portanto, um sistema jurisdicional, mas são partes integrantes da administração julgando os seus próprios atos com a colaboração de particulares.'

Neste sentido, também, observa Hugo de Brito Machado³:

'Ocorre que a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais. O Contencioso Administrativo funciona como um filtro. A Administração não deve ir a Juízo quando seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste. A não ser assim, a existência desses órgãos da Administração resultará inútil.'

Dai pode se concluir que a opção da recorrente em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, antes de buscar a solução na esfera administrativa, tornou inócua qualquer discussão posterior da mesma matéria no âmbito administrativo. Na verdade, tal opção acarreta em renúncia tácita ao direito público subjetivo de ver apreciada administrativamente a impugnação do lançamento do tributo com relação a mesma matéria 'sub judice'.

E não se trata de limitar os meios de defesa, a par de se alegar violação do princípio da ampla defesa com fundamento no artigo 5º da Magna Carta, porquanto uma vez ingressado em Juízo, observadas as colocações acima esposadas, resta mais que exercido aquele direito, assegurado pelo inciso XXXV do aludido artigo.

³ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Hugo de Brito Machado, 2ª edição, ed. Rev. dos Tribunais, p.303



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

Nesse sentido, o Poder Judiciário oferece um leque de medidas que poderão ser empregadas para garantia de seu direito de defesa, protegendo-o de uma execução forçada em Juízo antes do julgamento da ação.

O entendimento do Judiciário através do STJ, conforme Aresto relatado (RESP nº 7-630-RJ), em idêntica matéria, pelo eminente Ministro Ilmar Galvão, cujo excerto a seguir transcrevo, bem elucida a questão⁴:

'EMENTA - Embargos de devedor. Exigência fiscal que havia sido impugnada por meio de mandado de segurança preventivo, razão pela qual o recurso manifestado pelo contribuinte na esfera administrativa foi julgado prejudicado, seguindo inscrição da dívida e ajuizamento da execução.'

'Como ficou visto, os agentes fiscais do Estado efetuaram lançamento fiscal contra a Recorrida, instaurando-se o processo contencioso administrativo, o qual já se achava no Conselho de Contribuintes, para julgamento de recurso contra a Fazenda, quando se apercebeu esta de que o contribuinte havia impetrado mandado de segurança visando exonerar-se da obrigação fiscal em tela, razão pela qual o recurso foi considerado prejudicado e o lançamento definitivamente constituído, inscrevendo-se a dívida ativa e iniciando-se a execução.

Na verdade, havia o Recorrido tentado por-se salvo da autuação, por meio de mandado de segurança impetrado antes do lançamento, o qual, aliás, foi extinto sem apreciação do mérito.

Defendendo-se agora da execução, alega nulidade do título que a embasa ao fundamento de ausência do julgamento de seu recurso.

Não tem razão, entretanto. Com efeito, havendo atacado, por mandado de segurança, ainda que preventivo, a legitimidade da exigência fiscal em tela, não havia razão para julgamento de recurso administrativo, do mesmo teor, incidindo a regra do art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80, segundo a qual,

⁴ Recurso Especial nº 7.630, de 1º de abril de 1991, STJ, Ministro Ilmar Galvão



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

a impugnação da exigência fiscal em juízo "importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Em tais circunstâncias, abrevia-se a ultimação do processo administrativo que, mediante a inscrição do débito, dá ensejo à execução forçada em juízo. Embargada esta, corre o processo em apenso ao da primeira ação, para julgamento simultâneo, em face da conexão, na forma do art. 105 do CPC. Trata-se de medida instruída no prol da celeridade processual, e que por outro lado, nenhum prejuízo acarreta para o contribuinte devedor.

Com efeito, se a decisão judicial lhe foi favorável, a execução resultará trancada; e se desfavorável, não terá retardado injustificadamente a realização do crédito fiscal.

A circunstância de a exigência fiscal haver sido impugnada antes, ou depois, da autuação, não tem relevância, de vez que em qualquer, produzirá a sentença os efeitos descritos.

O que não faz sentido é a invalidação do título exequindo pelo único motivo de não haver o contribuinte logrado o pronunciamento sobre o mérito, no julgamento da ação, sabendo-se que poderá obtê-lo por via de embargos, sem que se possa falar, por isso, em nulidade processual, notadamente cerceamento de defesa.' (grifo nosso).

Importante é enfatizar as conclusões a que chegou o ilustre jurista, quando afirma que há renúncia à esfera administrativa nesse caso, sem, contudo, haver qualquer cerceamento do direito de defesa pela não-apreciação do recurso interposto pela apelante.

Essa decisão se aplica perfeitamente à hipótese dos autos, apesar de referir-se à ação mandamental, eis que a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem admitido a mesma eficácia declaratória da sentença em Mandado de Segurança Preventivo.

A propósito, o E. Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 12.184, da lavra do ilustre Ministro Ari Pargendler, assim consignou este entendimento, verbis:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

'EMENTA - Mandado de Segurança Preventivo. Obrigação Tributária. Natureza da Sentença. Efeitos para o Futuro. Quando o mandado de segurança, antecipando-se ao lançamento fiscal, não ataca ato algum da autoridade fazendária, prevenindo apenas a sua prática, a sentença que concede a ordem tem natureza exclusivamente declaratória do direito a respeito do qual se controverte, induzindo o efeito da coisa julgada. (...) Recurso especial conhecido e provido.' (Grifo nosso)

Tanto é assim, que o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, em seu voto, em 27 de setembro de 1995, no RESP 24.040-6-RJ do STJ, abaixo transcrito, tratou de renúncia à esfera administrativa em virtude de propositura de ação declaratória, adotando os mesmos argumentos do voto no RESP nº 7-630-RJ, a saber:

'EMENTA: Tributário. Ação declaratória que antecede a atuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto.

I - O ajuizamento da ação declaratória anteriormente à atuação impede o contribuinte de impugnar administrativamente a mesma atuação interpondo os recursos cabíveis naquela esfera. Ao entender de forma diversa, o acórdão recorrido negou vigência ao artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 22.09.80.

II - Recurso especial conhecido e provido.'

Resta comprovado, portanto, que nenhum prejuízo há ao amplo direito de defesa do contribuinte com a decisão da autoridade singular, quando esta não conheceu da impugnação e encaminhou o débito para inscrição na Dívida Ativa da União.

Por outro lado, se o mérito for apreciado no âmbito administrativo e o contribuinte sair vencedor, a Administração não terá meios próprios para colocar a questão ao conhecimento do Judiciário de modo a anular o ato administrativo decisório, mesmo que o entendimento deste órgão, sobre a mesma matéria, seja em sentido oposto.

Ora, o Conselho de Contribuintes, como órgão da administração, ao manifestar sua vontade em processo administrativo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

pronunciando-se sobre a controvérsia administrativa, objetiva exteriorizar a vontade funcional do Estado, que se concretiza com a formação do título extrajudicial, que constituirá a Dívida Ativa como resultado da decisão proferida desfavoravelmente ao contribuinte.

Assim, quando o Poder Executivo, mediante ato administrativo, decide a lide posta a sua apreciação, declara expressamente que concorda com apelação do contribuinte e, por conseguinte, torna a pretensão fiscal inexigível, não pode se valer de outro poder para neutralizar a sua vontade funcional. Seria o mesmo que atribuir ao Judiciário competência para se manifestar sobre a oportunidade e conveniência do ato administrativo.

Corroborando tal entendimento, trago os ensinamentos do tributarista Djalma de Campos⁵, em sua obra Direito Processual Tributário, verbis:

'Não tem sido, entretanto, facultado à Fazenda Pública ingressar em Juízo pleiteando a revisão das decisões dos Conselhos que são finais quando lhe sejam desfavoráveis.'

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado⁶ afirma:

'Há de ser irreformável a decisão, devendo-se como tal entender a decisão definitiva na esfera administrativa, isto é, aquela que não possa ser objeto de ação anulatória.'

De outra banda, se o sujeito passivo desta relação jurídica obtiver da Administração um entendimento contrário ao seu, poderá ainda, e prontamente, rediscutir o mesmo mérito em ação ordinária perante a autoridade judiciária. Havendo, desta maneira, flagrante desigualdade entre as partes, ferindo claramente o princípio da isonomia.⁷

(...)

Os efeitos de uma ação declaratória, dependendo da decisão do juiz, não são meramente declaratórios da existência ou inexistência de uma relação jurídica, apresentam também eficácia condenatória imediata para a

⁵ DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, Djalma de Campos, Atlas, São Paulo, 1993, p. 60

⁶ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Hugo de Brito Machado - p 150

⁷ A propósito, ensina BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, in "Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade", 3a ed., 3a tiragem, Ed. Malheiros, 1995, p. 21/22.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

Fazenda Pública e, por conseguinte, gera superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta.

Oportuno, neste passo, lembrar os ensinamentos sempre precisos de Pontes de Miranda⁸, em magnífica passagem de sua obra, que escreve:

'Não há nenhuma sentença que seja pura. Nenhuma é somente declarativa. Nenhuma é somente constitutiva. Nenhuma é somente condenatória. Nenhuma é somente mandamental. Nenhuma é somente executiva. A ação somente é declaratória porque a sua eficácia maior é de declarar. A ação declaratória é a ação predominantemente declaratória. Mais se quer que se declare do que se mande, do que se constitua, do que condene, do que execute.'

Para exemplificar a possibilidade de efeitos condenatórios na ação declaratória, trago a decisão prolatada pela Suprema Corte em voto do Ministro Carlos Madeira⁹, verbis:

'EMENTA - Embargos de Declaração. Ação declaratória do direito ao crédito de ICM. Eficácia. Declarada a relação jurídica de isenção do tributo por sentença, torna-se indiscutível o direito da parte. Se o imposto sobre que recai a isenção já foi pago, cabe a ação de repetição de indébito. Se não foi, cabe desde logo a escrituração dos respectivos créditos, independente de ação condenatória.' (grifo nosso)

Ad argumentandum, se houvesse, nesse caso, auto de infração para se exigir o imposto sobre o qual recai a isenção, lavrado enquanto tramitava a ação declaratória, e que o mérito tivesse sido apreciado administrativamente em sentido oposto ao do Judiciário, estaríamos diante, mesmo sem a interposição de ação condenatória, de um caso de flagrante superposição de efeitos entre as duas decisões.

A amplitude de efeitos de uma ação declaratória vai depender unicamente da decisão do juiz, e segundo entende o STJ¹⁰: 'Não pode a

⁸ TRATADO DAS AÇÕES, ed. RT, 1970, t. 1, p. 124

⁹ STF RE 107.493, SP, RTJ 124, p 1182/1183

¹⁰ Recurso em Mandado de Segurança nº 1.127-0-RS, STJ, de 04 de novembro de 1992



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

autoridade administrativa ou o tribunal ditar normas para o juiz da ação declaratória'.

Dessarte, dúvida não há quanto aos possíveis efeitos condenatórios da ação declaratória, possibilitando a anulação dos efeitos da decisão administrativa.

(...)

A Exposição de Motivos da Lei nº 6.830/80¹¹, por sua vez, ao se referir ao ingresso em Juízo concomitante com a discussão administrativa, explica: 'Portanto, desde que a parte ingressa em Juízo contra o mérito da decisão administrativa - contra o título materializado da obrigação - essa opção pela via superior e autônoma importa em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior'.

As disposições referidas no parágrafo único da LEF, com o subsidio de sua exposição de motivos, demonstram, tão-somente, a idéia, já existente em 1980, da impossibilidade da discussão paralela nas duas instâncias, apesar de não ter se referido à ação declaratória, pois, como vimos, essa ação não se aplica à hipótese tratada pela norma. As atuais decisões dos Tribunais Superiores interpretam esse dispositivo, que prevê a renúncia à esfera administrativa, em conjunto com o novo ordenamento jurídico advindo com a Constituição de 1988, ampliando-o para qualquer discussão paralela nas duas instâncias.

Pacífica também é a jurisprudência nessa matéria na Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão nº 108-02.943, assim ementado:

'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - AÇÃO JUDICIAL E ADMINISTRATIVA CONCOMITANTES - IMPOSSIBILIDADE - A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário, antes ou depois do lançamento 'ex-officio', enseja renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito, por parte da autoridade administrativa, tornando-se definitiva a exigência tributária nesta esfera.'

¹¹ Exposição de motivos nº 223 da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980 (pág. 415 do livro Lei de Execução Fiscal de Humberto Theodoro Júnior, 4ª edição, ed. Saraiva)

J. S. J.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

Nesse passo, portanto, chegamos a poucas mas importantes conclusões, assim sintetizadas:

1) o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição una, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988. Em decorrência, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza. O ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário;

2) a opção da recorrente, em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, acarreta em renúncia tácita ao direito de ver a mesma matéria apreciada administrativamente;

3) nenhum prejuízo há ao amplo direito de defesa do contribuinte com a decisão da autoridade singular, com a inscrição do débito na Dívida Ativa da União, porquanto por via de embargos à execução as ações podem ser apensadas para julgamento simultâneo;

4) por outro lado, contrariando o princípio constitucional da isonomia, se o mérito for apreciado no âmbito administrativo e o contribuinte sair vencedor, a Administração não terá meios próprios para reverter sua decisão, mesmo que o entendimento do Poder Judiciário, sobre a mesma matéria, seja em sentido oposto;

5) os efeitos de uma ação declaratória, dependendo do julgador, não são meramente declaratórios, apresentam também eficácia condenatória e, por conseguinte, gera superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta;

6) a interpretação do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 deve ser feita em conjunto com o novo ordenamento jurídico advindo com a Constituição de 1988, ampliando seu alcance para renúncia administrativa no caso de ação declaratória;

7) a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores (RESP 24.040-6-RJ e RESP nº 7-630-RJ do STJ) corrobora o entendimento, defendido neste voto, de haver renúncia na hipótese dos autos."

Por conseguinte, quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo – INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA –, entendendo caracterizada a renúncia ao direito de recorrer na instância administrativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

Todavia, no mérito, outras questões levantadas no processo administrativo não estão contempladas na ação judicial.

A recorrente argumenta que a cobrança de juros moratórios superiores a 1% ao mês é um absurdo, juridicamente falando. Invoca o artigo 192, § 3º da Constituição Federal.

Neste particular, entendo que a Decisão Recorrida é irreparável.

Com efeito. O § 3º do artigo 192 da Constituição Federal de 1988, além de ser específico para o sistema financeiro nacional, ainda não foi regulado em lei complementar, nos termos em que determina o seu *caput*.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal já manifestou-se pela necessidade de regulamentação do citado artigo 192, *verbis*:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 189971-9

Origem: Rio Grande do Sul

Relator: Ministro CARLOS VELLOSO

Recte.: Banco Meridional do Brasil S/A

Recco.: Romildo Vallandro e outro

CONSTITUCIONAL – JUROS REAIS – CF. ART. 192.

I - O Supremo Tribunal Federal, julgando a ADIn nº 4-DF, decidiu que a norma inscrita no parágrafo 3º do art. 192 da Constituição não é de eficácia plena, condicionada a eficácia do citado dispositivo constitucional, parágrafo 3º do art. 192, à edição da Lei Complementar referida no ‘caput’ do artigo 192.

II. - Recurso conhecido e provido.

(2ª Turma do STF - julgado em 26.09.95).”

Ademais, conforme o disposto no § 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional, os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês se a lei não dispuser de modo diverso. No caso presente, devem prevalecer as Leis nºs 8.383/91 (art. 54, §§ 1º e 2º), 8.981/95 (art. 84 e § 5º), 9.065/95 (art. 13) e 9.069/95 (art. 38 e § 1º), que dispõem de modo diverso:

Lei nº 8.383, de 30.12.91:

“Art. 54 – Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, vencidos até 31 de dezembro de 1991 e não pagos até 2 de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

janeiro de 1992, serão atualizados monetariamente com base na legislação aplicável e convertidos, nessa data, em quantidade de UFIR diária.

§ 1º Os juros de mora calculados até 2 de janeiro de 1992 serão, também, convertidos em quantidade de UFIR, na mesma data.

§ 2º Sobre a parcela correspondente ao tributo ou contribuição, convertida em quantidade de UFIR, incidirão juros moratórios à razão de um por cento, por mês-calendário ou fração, a partir de fevereiro de 1992, inclusive, além da multa de mora ou de ofício.

§ 3º

Lei nº 8.981, de 20.01.95:

“Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

II –

§ 1º

§ 5º Em relação aos débitos referidos no art. 5º desta Lei incidirão, a partir de 1º de janeiro de 1995, juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração.

.....”

Lei nº 9.065, de 20.06.95:

“Art. 13 – A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea ‘c’ do parágrafo único do art. 14 da Lei número 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei número 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei número 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea ‘a.2’, da Lei número 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Lei nº 9.069, de 29.06.95:

Dasí.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

“Art. 38 – Nas situações de que tratam os §§ 3º, 4º e 5º do art. 36 desta Lei, os juros de mora serão equivalentes, a partir de 1º de julho de 1994, ao excedente da variação acumulada da Taxa Referencial – TR em relação à variação da UFIR no mesmo período.

§ 1º Em nenhuma hipótese os juros de mora previstos no ‘caput’ deste artigo poderão ser inferiores à taxa de juros estabelecida no art. 161, parágrafo 1º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, no art. 59 da Lei nº 8.383, de 1991, e no art. 3º da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993.

§ 2º”

Quanto à contestação do lançamento pela não exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, adoto e transcrevo parte do voto condutor do Acórdão nº 201-67.006, da lavra do ilustre Conselheiro ROBERTO BARBOSA DE CASTRO, que, apesar de tratar da exigência do FINSOCIAL, tem aplicação, também, no caso presente.

“A matéria de que trata o (...) recurso já tem sido objeto de exame deste Conselho, que, em reiterado e unânime entendimento, tem decidido no sentido de que o ICMS integra a base de cálculo (...).

E esse entendimento emana da norma contida no art. 2º § 7º do Decreto-lei nº 406, de 31.12.68, que estabelece:

“O montante do Imposto de Circulação de Mercadorias integra a base de cálculo a que se refere este artigo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.”.

Ora, se a base de cálculo do ICM é o valor da venda, e se nesse valor está incluído o do próprio tributo, esse não pode ser excluído daquele para fins de composição da receita bruta que é a base de cálculo da contribuição (...).”.

Ademais, entendo que a manifestação do Supremo Tribunal Federal, declarando a constitucionalidade do artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, o qual definiu a base de cálculo da contribuição, esclarecendo, inclusive, o alcance de *faturamento mensal*, e citando, expressamente, as exclusões admitidas, sepultou, definitivamente, a tese da exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS.

Por outro lado, nem o *caput* do artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/75 nem a Instrução Normativa SRF nº 51/78, invocados pela ora recorrente, têm o condão de lhe socorrer, pois são específicos para o Imposto de Renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10480.014258/95-53
Acórdão : 202-10.677

A ora recorrente também aduz que faria jus, por força do artigo 66 da Lei nº 8.383/91, à compensação dos valores devidos a título de COFINS com créditos tributários que detém, oriundos de valores pagos a maior a título de FINSOCIAL.

Entretanto, apenas alega ser detentora de direito creditório, sem demonstrar a origem nem o montante do mencionado crédito.

Ademais, a ora recorrente é empresa prestadora de serviços, estando fora do alcance do inciso III do artigo 18 da Medida Provisória nº 1.699-41, de 27.10.98, que dispensa a constituição de créditos da Fazenda Nacional relativamente à contribuição ao Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, em Sessão de 13 de março de 1996, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 187436-8, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, assim decidiu esta matéria:

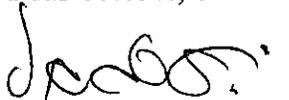
“FINSOCIAL. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. I. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. LEI Nº 7.738/89, Art. 28. PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. A contribuição para o FINSOCIAL das prestadoras de serviços é exigível pela alíquota de 2% na forma do art. 28 da Lei nº 7.738, de 1989 e alterações posteriores. II. EMPRESA VENDEDORA DE MERCADORIAS ...”.

Portanto, entendo incabível o presente pedido de compensação, pela ausência de comprovação dos créditos alegados.

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430, de 27.12.96, cujo artigo 44, inciso I, reduziu, para 75% a multa de ofício prevista no inciso I do artigo 4º da Lei nº 8.218/91, resultante da conversão, com emendas, da Medida Provisória nº 298/91, entendo que referida redução deve ser aplicada ao caso presente, por força do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Com essas considerações, dou provimento ao recurso, em parte, para reduzir a multa de ofício de 100% para 75%.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1998


TARÁSIO CAMPELO BORGES