



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

Processo n° 10680.018590/2003-20
Recurso n° 141.938 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-01.069 – 1ª Turma**
Sessão de 28 de junho de 2011
Matéria AÇÃO JUDICIAL - RENÚNCIA VIA ADMINISTRATIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DESBAN - FUNDAÇÃO BDMG DE SEGURIDADE SOCIAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2000, 2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

O mandado de segurança coletivo impetrado por associação (substituto processual) não está elencado entre as hipóteses previstas no art. 1º, § 2º do Decreto-Lei nº 1.737, de 1979 e no art. 38, Parágrafo Único, da Lei nº 6.830, de 1980, não importando renúncia à esfera administrativa, mormente quando presentes no processo administrativo questões distintas daquelas levadas à apreciação do Poder Judiciário.

A propositura de mandado de segurança coletivo por entidade associativa não impede que seus filiados, individualmente, postulem seus direitos em Juízo ou fora dele, visto que a decisão na ação coletiva só fará coisa julgada se lhe for favorável. (Precedentes: *Acórdão nº 103-22.030, de 07/07/2005, Terceira Câmara do 1º CC, Conselheiro rel. Alexandre Barbosa Jaguaribe; Acórdão nº 107-08.985, de 25/04/2007, Sétima Câmara do 1º CC, Conselheiro rel. Natanael Martins; Acórdão nº 101-96.674, de 17/04/2008, Primeira Câmara do 1º CC Conselheiro rel. João Carlos de Lima Júnior*).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Júnior, Claudemir Rodrigues Malaquias, Karen Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner, Antônio Carlos Guidoni Filho, Alberto Pinto Souza Junior, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffman (Vice-Presidente).

Relatório

Com fundamento no art. 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RISRF), aprovado pela Portaria MF nº 147/07, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial em face do acórdão nº 107-08.933, de 04.03.2008, proferido pela Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado no que tangencia o presente julgado (fls. 469/493):

“MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO

O mandado de segurança coletivo tem fulcro no art. 5º, LXX, da vigente Constituição Federal, implicando em legitimação processual extraordinária, prescindindo a associação de autorização de seus associados para representá-los, podendo este livremente ingressar em Juízo, uma vez que a sentença proferida não tem força de coisa julgada. Nele a associação age em nome próprio em defesa de interesse de outrem. Não sendo o associado parte na relação jurídica formada, não renuncia tampouco à instância administrativa.

(...)

Recurso voluntário provido.”

A contribuinte, Entidade Fechada de Previdência Privada (EFPP), foi autuada (fls. 4/8) pela falta de recolhimento da CSLL relativa aos fatos geradores ocorridos em 1999 e 2001.

A Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada (ABRAPP), da qual a autuada é associada, antes da ação fiscal havia impetrado Mandado de Segurança Coletivo no qual contesta a exigência da CSLL, relativamente a fatos geradores anteriores a 01.01.2002. No processo judicial foi deferida medida liminar, sendo que por ocasião da lavratura do auto de infração, este ainda se encontrava em tramitação. Em razão disso, o crédito tributário foi constituído com sua exigibilidade suspensa nos termos do art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172/1966 (CTN).

O Colegiado *a quo*, por maioria de votos, admitiu que no caso de Mandado de Segurança Coletivo não tem lugar a renúncia à instância administrativa por parte dos

associados da Associação Brasileira de Entidades de Previdência Privada (ABRAPP), podendo a Contribuinte defender-se amplamente na instância administrativa, nos termos do inciso LV, do art. 5º da Lei Maior, sendo inaplicável à espécie a Súmula 1º CC nº 1.

Em sede de recurso especial (fls. 496/503), a Fazenda Nacional insurge-se contra o r. acórdão que não reconheceu a renúncia à via administrativa por parte da Contribuinte. Sustenta que a decisão *a quo* contrariou o disposto no Decreto-Lei nº 1.737/1979, em seu art. 1º, § 2º, bem como a Lei nº 6.830/1980, art. 38, parágrafo único, que estabelecem que a propositura, pelo contribuinte, de mandado de segurança importa renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência de recurso acaso interposto.

A Fazenda Nacional aduz ainda que, no caso restou configurada a concomitância dos feitos administrativo e judicial, haja vista que a matéria versada no recurso é a mesma discutida no Poder Judiciário. Tal circunstância importaria na impossibilidade de apreciação da controvérsia pela Câmara *a quo*.

Conforme Despacho nº DEF 107141938_159, de 22/08/2008, o Presidente da Sétima Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso, por entender que restaram atendidos os pressupostos legais para a admissibilidade do recurso da Fazenda Nacional.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou suas contrarrazões (fls. 511/533) onde pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias

O recurso especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A questão a ser dirimida por este Colegiado cinge-se à possibilidade de apreciação, no âmbito do procedimento administrativo fiscal, do mérito acerca da tributação da CSLL objeto de Mandado de Segurança Coletivo, impetrado pela Associação Brasileira de Entidades Fechadas de Previdência Privada (ABRAPP), da qual a Contribuinte é associada.

A Fazenda Nacional alega que a existência do Mandado de Segurança Coletivo da ABRAPP (associação da qual a Contribuinte é filiada) representaria sua renúncia à instância administrativa da discussão sobre a CSLL, em face do disposto no art. 1º, § 2º do Decreto-Lei nº 1.737, de 1979, no art. 38, Parágrafo Único, da Lei nº 6.830, de 1980 (Lei de Execuções Fiscais - LEF), bem como, no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03/1996.

Transcrevo os dispositivos citados:

Decreto-Lei nº 1.737, de 1979

§ 2º - *A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto.*”

Lei nº 6.830, de 1980

“Art. 38 - *A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.*”

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.”

Ato Declaratório Cosit nº 03/1996

“*a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual – antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;*”

(...)” (destacou-se)

É cediço que a opção pela discussão judicial do lançamento tributário impede seu julgamento pela instância administrativa. Este comando, embora esteja devidamente positivado no ordenamento jurídico, tem por fundamento o princípio da unicidade da jurisdição. Entretanto, a norma prescrita no mencionado art. 38 da LEF e no Ato Declaratório COSIT nº 03/1996 tem sua aplicação às hipóteses em que o processo judicial e o procedimento administrativo possuem idêntico **objeto**.

Conforme a doutrina processual, os objetos de dois processos são diferentes quando são diversos os pedidos ou as causas de pedir (fundamentos fáticos e jurídicos). Se os fatos (causa de pedir remota) nas duas situações são diferentes, ou se os fundamentos jurídicos (causas de pedir próxima) que cada uma delas se vale para embasar seus pedidos são distintos ou se os provimentos almejados não são iguais, **não há dúvida que seus objetos são diferentes**.

Assim, a identidade de objetos ocorre quando os fundamentos fáticos, os fundamentos jurídicos e os pedidos dos “processos” são iguais. *In casu*, a Fazenda Nacional alega em seu recurso (fls. 498/500) que a Contribuinte “propôs, judicialmente, demanda com o mesmo objeto versado no feito administrativo fiscal” sem, contudo, indicar de forma precisa qualquer ponto ou elemento que possibilitasse concluir pela identidade dos objetos.

Necessário destacar que a Recorrente não traz em seu recurso a necessária análise da concomitância entre os processos, demonstrando a identidade entre os fatos e fundamentos jurídicos da ação judicial e os fatos e fundamentos jurídicos que suporta a defesa nesta esfera administrativa. A falta destes elementos no recurso da Fazenda não permite

ultrapassar a afirmação constante no voto condutor da decisão recorrida que expressamente dispôs que a Recorrida (contribuinte), no seu recurso voluntário, apresentou razões de mérito com “matéria diferenciada” (fls. 481) em relação às constantes no mandado de segurança coletivo da ABRAPP.

Com efeito, analisando-se seus respectivos objetos, não há concomitância entre o processo judicial e o processo administrativo fiscal. Conforme a argumentação aduzida pela defesa, e com base nas peças do mandado de segurança juntadas aos autos (fls. 173/203), verifica-se que o processo judicial tem por objeto a abstenção da autoridade coatora da cobrança da CSLL das associadas da ABRAPP (pedido ou objeto *strictu sensu*) pelo fato de se tratarem de entidades fechadas de previdência complementar (fato 1) que são legalmente vedadas de auferirem lucro (fundamento jurídico 1), apurando apenas superávites (fato 2), os quais não podem ser equiparados ao de lucro tributável face à ausência de sua disponibilidade (fundamento jurídico 2).

Por outro lado, no âmbito do processo administrativo, a Contribuinte trouxe para em seu recurso voluntário o pedido de improcedência do lançamento tributário (pedido, objeto *strictu sensu*), pois os superávites apurados (fato 1) são integralmente destinados à formação de reservas técnicas não tributáveis pela CSLL (fundamento jurídico 1), não havendo, por conseguinte, base tributável pela Contribuição. Além disso, fundamenta seu pedido no fato de que os dividendos apurados (fato 2) devem ser excluídos da base da CSLL conforme determina a legislação de regência (fundamento jurídico 2.1). E, por fim, sustenta que a inclusão dos fundos administrativo e assistencial na base de cálculo da CSLL (fato 3) é indevida já que as transferências inter-programas anulam o efeito tributário deste fundo (fundamento jurídico 3).

Em resumo, a Contribuinte não sustenta em seu processo administrativo o fato de que por se tratar de entidade fechada de previdência (fato 1 do MS coletivo), é legalmente proibida de buscar lucro (fundamento jurídico 1 do MS coletivo), tampouco entra na discussão se o superávit (fato 2 do MS coletivo) pode ser equiparado ao lucro para ser tributado pela CSLL (fundamento jurídico 2 do MS coletivo). Ou seja, os fatos, os fundamentos jurídicos e mesmo o pedido, elementos que formam o objeto da ação ou, nos termos do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03/1996, dos processos judicial e administrativo, não se identificam no caso presente, não havendo, portanto, que se falar em renúncia da instância administrativa.

Assim é que, o Poder Judiciário, no âmbito do mandado de segurança coletivo, não irá se manifestar se as reservas técnicas devem ou não ser excluídas da base de cálculo da CSLL, tampouco sobre a inclusão, na base tributável, dos fundos administrativo e assistencial. Desta forma, corroborando a assertiva constante do voto condutor do acórdão recorrido de que “no recurso (voluntário) interposto, a sucumbente (contribuinte) apresenta razões de mérito, com matéria diferenciada”, conclui-se que não há identificação entre o objeto do mandado de segurança coletivo impetrado pela ABRAPP e a defesa administrativa de que trata os presentes autos.

A não caracterização da concomitância dos processos judicial e administrativo, por si só, justificariam denegar o recurso da Fazenda e manter *in totum* a decisão recorrida.

Não obstante, entendo necessário analisar aspectos da legitimação extraordinária no mandado de segurança coletivo e seus efeitos jurídicos, notadamente no que

contribui para a elucidação do presente caso. A doutrina majoritária tem defendido que a legitimação nas ações coletivas ocorre de forma extraordinária e por substituição. Nela, o titular do direito subjetivo para o qual se busca a tutela estatal não se confunde com o titular do direito de ação. De forma contrária, ocorre na legitimação ordinária, onde o titular do direito subjetivo e o titular do direito de ação se confundem.

Na legitimação extraordinária um terceiro, não detentor do direito subjetivo, postula-o em juízo, buscando a tutela jurisdicional que irá beneficiar o detentor do direito subjetivo. Esta busca do direito alheio ocorre pela sistemática da substituição processual, onde o terceiro (substituto) toma o lugar do substituído no pólo processual e passa a atuar em nome próprio. Aperfeiçoando este entendimento, alguns doutrinadores entendem tratar-se de legitimação “autônoma”, derivada de expressa disposição legal.

No mandado de segurança coletivo ocorre esta espécie de legitimação extraordinária, pois tem por objetivo afastar ato coator que esteja atingindo direito líquido e certo que seja indivisível e pertença a diversas e indetermináveis pessoas (direito difuso) ou a uma coletividade específica (direitos coletivos).

Seguindo esta posição doutrinária, é possível afirmar que, em face do disposto no art. 38, Parágrafo Único da LEF e no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03/1996, letra “a”, as ações de tutela coletiva nunca representam, para o contribuinte (substituído), a renúncia à instância administrativa, porquanto, pela expressa redação dos mencionados dispositivos, **somente quando o próprio contribuinte propuser a ação judicial**, aí sim, (e desde que idênticos seus objetos), este contribuinte está, expressamente, abdicando da instância administrativa.

In casu, como já visto acima, o mandado de segurança coletivo objeto da presente discussão, foi impetrado pela ABRAPP, associação da qual a Contribuinte é filiada e com ela não se confunde, afastando em definitivo o disposto no referido art. 38, Parágrafo Único da LEF.

Ademais, a existência de uma ação coletiva não obsta o direito do titular individual de buscar sua própria tutela jurisdicional. Este Conselho, ao analisar situação semelhante, declarou inexistir renúncia à via administrativa pela não concomitância entre os processos judicial e administrativo, com fundamento justamente na manutenção do direito de o próprio representado defender individualmente seu direito substantivo, uma vez que eventual denegação do pedido coletivo não afeta seu direito individual, que pode ser normalmente defendido em Juízo ou fora dele, por meio de recurso administrativo. Faço referência aos Acórdãos nº 103-22.030, de 07/07/2005, proferido pela então Terceira Câmara do 1º CC, da lavra do i. Conselheiro Alexandre Barbosa Jaguaribe; nº 107-08.985, de 25/04/2007, proferido pela então Sétima Câmara do 1º CC, da lavra do i. Conselheiro Natanael Martins e o de nº 101-96.674, de 17/04/2008, proferido pela antiga Primeira Câmara do 1º CC, com a relatoria do i. Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

Em conclusão, diante da inexistência de identidade entre os objetos do recurso voluntário apreciado pela Câmara *a quo* e do mandado de segurança coletivo impetrado pela ABRAPP (e não pelo contribuinte), aliada ao fato de, no caso de eventual decisão desfavorável na ação coletiva, subsistir o direito da Contribuinte demandar individualmente, entendo que não restou configurada a concomitância entre as esferas judicial e administrativa, devendo permanecer incólume a decisão recorrida.

Em razão do exposto, NEGO provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias - Relator