



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLI ADO NO D. O. U.
C	D.º 07 / 02 / 2000
C	<i>st</i>
	Rubrica

**Processo** : 10805.002733/94-85  
**Acórdão** : 202-11.393

**Sessão** : 17 de agosto de 1999  
**Recurso** : 102.143  
**Recorrente** : EMPRESA AUTO ÔNIBUS SANTO ANDRÉ LTDA.  
**Recorrido** : DRJ em Campinas - SP

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** - O ajuizamento de ação declaratória anterior ao procedimento fiscal importa em renúncia à apreciação da mesma matéria na esfera administrativa, uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição una, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988. **Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: EMPRESA AUTO ÔNIBUS SANTO ANDRÉ LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos (Relator) e Luiz Roberto Domingo. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o Acórdão.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente e Relator-Designado**

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira, Antonio Carlos Bueno Ribeiro e Ricardo Leite Rodrigues.

cl/cf/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**

**Acórdão : 202-11.393**

**Recurso : 102.143**

**Recorrente : EMPRESA AUTO ÔNIBUS SANTO ANDRÉ LTDA.**

### RELATÓRIO

No procedimento administrativo de fls. 01/23, é exigido da empresa Auto Ônibus Santo André o recolhimento da Contribuição para o Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL, instituída pelo Decreto-Lei nº 1.940/80 com posteriores alterações.

Considera a fiscalização o período compreendido entre janeiro de 1988 e março de 1992.

Defendendo-se da exigência, a interessada peticiona às fls. 52/64, argumentando ser discutível a constitucionalidade da cobrança, informando, ainda, que já havia, anteriormente à lavratura do auto de infração em lide, procurado respaldo na via judicial.

Na sua impugnação, a atuada considera descaber ao caso a aplicação da TRD e UFIR como índices de indexação de impostos.

A autoridade julgadora de primeira instância mantém, às fls. 66/72, integralmente, o auto lavrado, em decisão assim ementada:

**“CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNDO DE INVESTIMENTO SOCIAL – FINSOCIAL**

**INCIDÊNCIA. EMPRESAS EXCLUSIVAMENTE PRESTADORAS DE SERVIÇO. ALÍQUOTAS, BASE DE CÁLCULO E VIGÊNCIA.**

Consoante o Acórdão do STF-Pleno (RE 150.755-1), para as empresas que realizam exclusivamente venda de serviços, a incidência do FINSOCIAL instituída pelo art. 28 da Lei nº 7.738, de 09/03/89, com vigência a partir de 01/04/89 (IN-SRF nº 41, de 28/04/89), foi considerada constitucional. Ademais, elas não estão contempladas nas disposições contidas no inciso III, art. 18 da MP nº 1.490-15/96.

**ACÇÃO JUDICIAL. ABANDONO/RENÚNCIA DA VIA ADMINISTRATIVA**



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**

**Acórdão : 202-11.393**

Petição fundamentada na alegação de que a matéria está sendo objeto de apreciação pelo Poder Judiciário, caracteriza renúncia/abandono da via administrativa.”

Insurgindo-se contra essa decisão, a empresa atuada apresenta o Recurso de fls. 77/81, onde reforça a argumentação utilizada quando da impugnação do feito, questionando a alegada renúncia ao direito de defesa e anexando, às fls. 84/88, cópia de sentença judicial que lhe favorece.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 91/95, apresenta suas **Contra-Razões** ao recurso interposto, manifestando-se contrariamente à reforma da decisão monocrática.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10805.002733/94-85  
**Acórdão** : 202-11.393

## VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, venho a discordar do julgador monocrático quando afirma que houve renúncia ao direito de defesa na via administrativa em face da existência de ação declaratória judicial interposta anteriormente à lavratura do auto de infração.

A recorrente ingressou em juízo com ação declaratória (como se vê às fls. 84/88), antes da autuação, e, portanto, não se pode falar em renúncia do direito de defesa, constitucionalmente consagrado, vez que ainda não havia se iniciado o processo na via administrativa.

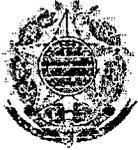
Ao demandar o Judiciário, a requerente ainda não consolidara seu direito de ampla defesa na esfera administrativa, pois não havia autuação consignada, e, conseqüentemente, o crédito tributário ora questionado não tinha sido exigido pela Administração Tributária.

Dessa forma, somente após ser autuada, a interessada constituiu seu direito constitucional de ampla defesa.

Esse entendimento foi consolidado na Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão CSRF nº 02-0.676, quando da apreciação do RD nº 202.0269, que, infelizmente, o restringiu à interposição de um único tipo de ação judicial, ação declaratória.

Ao meu ver, o alcance dessa conclusão deveria ser mais ampla, ou seja, a todos os tipos de ações judicialmente interpostas anteriormente à lavratura do auto de infração, pois da lógica jurídica se depreende que não se pode renunciar a algo que ainda não se possui, ou seja, o direito de defesa na esfera administrativa que somente se constitui após a autuação.

Nesse caso concreto, vejo, ainda, que a liminar juntada aos autos, às fls. 50, datada de 06/12/91, deveria barrar qualquer procedimento fiscal. A Fazenda Nacional, encontrava-se protegida na ação judicial interposta, já que o depósito efetuado pela contribuinte garantia o recebimento do crédito tributário, caso o FISCO lograsse êxito na sua contestação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**

**Acórdão : 202-11.393**

A contribuinte, ao ver reclamado em duplicidade o mesmo crédito tributário garantido em juízo, acrescido ainda de multa, tem o direito de utilizar todos os meios jurídicos, constitucionalmente garantidos, para se defender no âmbito administrativo.

Pelo exposto, concluo que o mérito da lide não poderia ser afastado pelo julgador de primeira instância, como fez.

Portanto, em respeito ao duplo grau de jurisdição e para que se garanta o direito de defesa da contribuinte, voto no sentido de se anular a decisão monocrática para que outra seja proferida nos termos desse voto.

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999

  
HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10805.002733/94-85  
**Acórdão** : 202-11.393

### VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA RELATOR-DESIGNADO

Ressalte-se, inicialmente, que este voto só irá abordar a aplicação, no caso vertente, da hipótese de renúncia à esfera administrativa por opção pela via judicial.

Ouso, com o devido respeito, discordar do entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro-Relator, eis que 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 5<sup>o</sup>, 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, independente 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”:

“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,



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**

**Acórdão : 202-11.393**

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<sup>1</sup>.”

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. Nesta 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.

Analisando o campo de atuação das Cortes Administrativas, Themístocles Brandão Cavalcanti muito bem aborda a questão, a saber<sup>2</sup>:

“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.

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 Machado<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, Seabra Fagundes, ed Saraiva, 1984, p. 90/92

<sup>2</sup> Curso de Direito Administrativo, Freitas Bastos, RJ, 1964, p. 505.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10805.002733/94-85  
**Acórdão** : 202-11.393

“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.”

Daí 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.

Neste 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 questão<sup>4</sup>:

“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.

<sup>4</sup> Recurso Especial nº 7.630, de 1º de abril de 1991, STJ, Ministro Ilmar Galvão



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**  
**Acórdão : 202-11.393**

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, 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 exequendo 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 neste caso, sem, contudo, haver qualquer cerceamento do direito de defesa pela não apreciação do recurso interposto pela apelante.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**

**Acórdão : 202-11.393**

Esta 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 Eg. Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 12.184, da lavra do ilustre Ministro Ari Pargendler, assim consignou este entendimento, *verbis*:

“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 autuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto.

I - O ajuizamento da ação declaratória anteriormente à autuação impede o contribuinte de impugnar administrativamente a mesma autuação 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 da 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**  
**Acórdão : 202-11.393**

Ora, o Eg. Conselho de Contribuintes, como órgão da administração, ao manifestar sua vontade em processo administrativo, 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 à sua apreciação e declara expressamente que concorda com a apelação do contribuinte, 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 Campos<sup>5</sup>, 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 Machado<sup>6</sup> 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. Há, portanto, flagrante desigualdade entre as partes, ferindo claramente o princípio da isonomia.<sup>7</sup>

Ademais, o argumento trazido pelo ilustre relator, de que a ação declaratória é desprovida de qualquer força executória, não afetando o processo administrativo, que deverá ter curso normal, com a suspensão da cobrança para que aguarde a sentença judicial definitiva, é, a meu ver, no mínimo incerto.

<sup>5</sup> DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, Djalma de Campos, Atlas, São Paulo, 1993, p. 60

<sup>6</sup> CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Hugo de Brito Machado - p 150

<sup>7</sup> 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 CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**  
**Acórdão : 202-11.393**

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 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 Miranda<sup>8</sup>, 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 Madeira<sup>9</sup>, *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 STJ<sup>10</sup>: “Não pode a 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.

<sup>8</sup> TRATADO DAS AÇÕES, ed. RT, 1970, t. I, p. 124

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

<sup>10</sup> 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** : 10805.002733/94-85  
**Acórdão** : 202-11.393

Disse, por fim, o ilustre Conselheiro, que o artigo 38 da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais - LEF)<sup>11</sup> não elenca a ação declaratória entre as ações que implicam em renúncia à esfera administrativa.

Este raciocínio, provavelmente, deve-se à interpretação literal do parágrafo único deste dispositivo, em cuja redação não inclui a ação declaratória entre as ações que implicariam em renúncia à esfera administrativa. Acontece, porém, que esta norma é dirigida para a discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, em execução, o que evidentemente não abrange as ações de natureza declaratória, como a Ação Declaratória.

Neste desiderato, verifica-se que o *caput* do artigo 38 contém dois grupos de ações. Um deles diz respeito aos embargos (“A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma da Lei”), previstos pelo artigo 16 da Lei das Execuções Fiscais (LEF). O outro refere-se a ações que também podem ser utilizadas na discussão judicial da Dívida Ativa, mas não se encontram na LEF (“salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida”).

A Exposição de Motivos da Lei 6.830/80<sup>12</sup>, por sua vez, ao se referir ao ingresso em Juízo concomitante à 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 subsídio 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, esta ação não se aplica à hipótese tratada pela norma. As atuais decisões dos Tribunais Superiores interpretam este 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.

---

<sup>11</sup> Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta lei, salvo nas hipótese de mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido de juros e multa de mora e demais encargos.

§ único - A propositura pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer a esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

<sup>12</sup> 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)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**  
**Acórdão : 202-11.393**

Pacífica também é a jurisprudência nesta matéria na Terceira, Sétima e Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuinte, com decisões unânimes nos Acórdãos nºs 103-18.678, 107-04217, 107-04.072, 108-02.943, 108.03.857, 108-03.108 e 108-02.461, cuja ementa transcrevo:

“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.”

Neste 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 da contribuinte com a decisão da autoridade singular, com a inscrição do débito na Dívida Ativa da União, porquanto por via de embargos a 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, geram superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta;
- 6) a interpretação do artigo 38 da Lei 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; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10805.002733/94-85**

**Acórdão : 202-11.393**

7) jurisprudência de nossos tribunais superiores (RESP 24.040-6-RJ e RESP n° 7-630-RJ do STJ) corroboram o entendimento, defendido neste voto, de haver renúncia na hipótese dos autos.

Diante destes argumentos, voto no sentido de **negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 17 de agosto de 1999

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA