



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 27/05/1998
C	<u>stolnuttus</u>
	Rubrica

Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

Sessão : 16 de setembro de 1997
Recurso : 100.998
Recorrente : LARANJA LIMA INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - O ajuizamento de ação declaratória anterior ao procedimento fiscal importa 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, devendo serem analisados apenas os aspectos do lançamento não discutidos judicialmente. **Recurso não conhecido na matéria objeto de ação judicial.** MULTA DE OFÍCIO e JUROS DE MORA - Não estando a exigibilidade suspensa por nenhuma das hipóteses previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, é cabível a exigência do tributo por meio de lançamento de ofício com a imposição de multa *ex-officio* - reduzida para 75% - e juros de mora. **Recurso parcialmente provido, nesta parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: LARANJA LIMA INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **I) por maioria de votos, em acolher a preliminar de não conhecimento do recurso, quanto à matéria objeto de ação judicial.** Vencidos os Conselheiros Antonio Sinhiti Myasava (Relator), Helvio Escovedo Barcellos e José Cabral Garofano. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima; **e II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75%.**

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 1997

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente e Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira e José de Almeida Coelho.

cgf/



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

216

Processo : 10830.004245/96-21

Acórdão : 202-09.533

Recurso : 100.998

Recorrente : LARANJA LIMA INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA.

RELATÓRIO

LARANJA LIMA INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA., inscrita no CGC sob nº 49.414.782/0006-09, estabelecida na Rua Celina Soares, 114, em Casa Branca - SP, impugna a exigência da Contribuição para o PIS e, inconformada com a decisão de primeira instância, recorre a este Segundo Conselho de Contribuintes, pelas seguintes razões de fato e de direito.

a) preliminarmente, pede a suspensão do Auto de Infração, em vista do recurso interposto ao STF, Processo nº 92.0068801-2 de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade do PIS;

b) reclama, também, pela inaplicabilidade da multa, em face do disposto no art. 142 do CTN, que deveria propor a aplicação da penalidade;

c) em relação ao direito, frisa pela ilegalidades e vícios, desde a Emenda Constitucional nº 08/77, não estando classificados como tributo e nem receita da União, ausentes estavam, à época da edição dos Decretos Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, os pressupostos constitucionais autorizadores de suas veiculações. Vejamos:

c.1) não é matéria de segurança nacional;

c.2) não diz respeito à criação de cargos públicos e fixação de vencimentos; e

c.3) não é matéria financeira, nem norma tributária, requisitos esses indispensáveis à validade de decretos-lei, a teor do que era previsto no artigo 55 da Constituição Federal anterior a 05/10/88;

d) em vigor a nova Constituição Federal de 1988 que trouxe o seguro desemprego e na parte da previdência social que trata da seguridade social os financiadores dos recursos (art. 195 CF/88) e por ser o PIS financiador do programa de seguro-desemprego (art. 239 da CF/88), é tomada como uma contribuição social (Lei nº 7.998/90, arts. 1º, 11, 28 e 29) e do limite imposto pelo art. 154 da CF/88;

e) o PIS é uma contribuição social incidente sobre faturamente, com alteração para receita operacional bruta pelos Decretos Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, trazendo as



Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

definições e as devidas explicações sobre o caso, buscando os ensinamentos de Geraldo Ataliba e Cleber Giardino;

f) em seu argumento sobre faturamento e receita operacional bruta, a recorrente esgota o assunto buscando subsídio no RIR/80, arts. 253, *caput*, e 254, inciso I;

g) diz que, com a publicação dos Decretos Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, os mesmos ficaram sujeitos às regras do art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e o Decreto Legislativo nº 48, de 05/06/89, posteriormente ao prazo constitucional fixado, socorrendo ao ensinamento de Antonio Manoel Gonçalez;

h) traz entendimento sobre a recepção ou não pela CF/88 do PIS, encampando a teoria de Geraldo Ataliba, até o advento da Resolução nº 49, de 1995, em face da decretação da inconstitucionalidade, pelo STF, dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988, portanto, ainda que se justificasse a cobrança do imposto em discussão desta forma, o critério utilizado para apuração do *quantum* devido não possibilita a verificação de valores que refletem a realidade da recorrente;

i) a recorrente afirma que o critério utilizado para o cálculo do débito é irregular, inexato e arbitrário, principalmente no que tange a acréscimos que ferem princípios constitucionais;

j) reclama, inclusive, das penalidades e acréscimos moratórios, que foram agregados no Auto de Infração, pela atualização monetária, multa de 100% e juros de mora. Entretanto, a penalidade que tem natureza tributária, que deve ser levado em consideração o dano e o ressarcimento, buscando a doutrina de Sacha Calmon Navarro;

l) quanto aos juros, busca as palavras do Eminent Juiz Relator Andrade Martins do TRF/3º Região, proferidas no Agravo de Instrumento nº 036525, Autos nº 96.03.020951-1;

m) por derradeiro, protesta pela cobrança da taxa Selic que diz ter conotação de atualização moratória, nos termos do art. 13 da Lei nº 9.065/95, inclusive com violação do art. 192 da CF/88. Traz reclamo pelo princípio da estrita legalidade, com base no art. 150, inciso I, da CF/88, por ter conotação de aumento da carga tributária, devendo ser levada em consideração, também, o princípio da capacidade contributiva, nos termos do art. 145 da CF/88.

A decisão de primeira instância reconhece a existência da Ação Ordinária nº 92.0068801-2, da Ação Cautelar Inominada nº 92.0055592-6, que discute a inconstitucionalidade dos Decretos Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, já reconhecida pela administração, quando a exigência tem como base as Leis Complementares nºs 07/70 e 17/73, e a Medida Provisória nº 1.212/95.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

Processo : **10830.004245/96-21**
Acórdão : **202-09.533**

Invoca o Parecer PGFN nº 1.185/95 e o ensinamento de Luis Roberto Barroso, inclusive o Conselho de Contribuintes, em várias decisões, tem caminhado no mesmo sentido.

No que tange aos acréscimos legais, cita o incisos I, art. 4º, da Lei nº 8.218/91, lançado em cumprimento ao parágrafo único do art. 142 do CTN, portanto, não afrontando o art. 150, inciso IV, da CF/88, conforme entendimento explicativo do item 4 da IN SRF nº 52/73.

Quanto aos juros, o art. 161 do CTN e o § 3º do art. 192 da CF/88 dão guarda, e o STF, no RE nº 178.263-3, já se manifestou pela sua inaplicabilidade, portanto, a cobrança está consubstanciada no art. 161 do CTN, como é o caso da taxa SELIC, atualmente aplicável aos débitos vencidos e não pagos.

Portanto, a cobrança dos acréscimos legais, exigidos no Auto de Infração, está de conformidade com a legislação em vigor.

É o relatório.



Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO SINHITI MYASAVA

O recurso apresentado em 09 de janeiro de 1997, na ARF em São José do Rio Pardo - SP, é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

Levantada a preliminar de suspensão do Auto de Infração, uma vez que a recorrente propôs ação ordinária visando a declaração de constitucionalidade de dispositivos da cobrança do PIS, sem efeito mandamental e meramente declaratório, em que o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1.972, assim determina em seu art. 62:

“Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

Parágrafo único. Se a medida referir-se à matéria objeto de processo fiscal, o curso deste ano não será suspenso exceto quanto aos atos executórios.”

Vê-se, desde logo, que o dispositivo acima contempla duas situações: o *caput*, das medidas judiciais que suspende a cobrança, como é o caso das medidas liminares em mandado de segurança preventivo e das ações cautelares, que, antecedendo a ação fiscal, a contribuinte busca a proteção jurisdicional.

Nesse caso, o comando do art. 62 preserva o direito ao contribuinte de não ser cobrado, mediante inscrição em Dívida Ativa da União ou atos preparatórios à execução. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já se manifestou, através de seus Pareceres nºs 743/88 e 1.064/93; já o parágrafo único do art. 62 se refere quando a ação judicial ataca o próprio lançamento, e é o Auto de Infração ou a Notificação de Lançamento que, neste caso, não suspende o andamento do processo, cessando na fase executória.

Por outro lado, a competência da autoridade administrativa para apreciar o mérito da questão, independentemente de ação judicial intentada preventivamente pela recorrente, deve merecer acolhida, principalmente por se tratar de AÇÃO DECLARATÓRIA, que, segundo De Plácido e Silva, pg. 21, Dicionário Jurídico, “tem por objetivo obter por sentença, desprovida de qualquer força de execução compulsória, embora com pleno e efetiva força de coisa julgada, a afirmação (declaração positiva), ou negativa (declaração negativa) da existência de um direito ou



Processo : 10830.004245/96-21

Acórdão : 202-09.533

de uma relação jurídica, da falsidade ou autenticidade de um documento ou obrigação. Não tem por princípio pedir ou exigir qualquer prestação de coisa ou de fato, mas tem o efeito de evitar a ação petitória, embora não a substitua. Não representanto, assim, um remédio jurídico para pedir, não deve ser intentada ou admitida quando já aforada a ação petitória, ou executória, a que se refere ou a que corresponde.”

Pois, nesta esteira de entendimento, o § 2º, art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, que disciplina os depósitos de interesse da Administração Pública efetuados na Caixa Econômica Federal, estabelece:

“Art. 1º -

§ 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.”

O art. 38 e parágrafo único da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outra providências, determina:

“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 acrescidos dos juros e multa de amora 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.”

Verifica-se que a renúncia à esfera administrativa somente ocorre quando o contribuinte insurge contra o lançamento, isto é, o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, portanto, quando à ação judicial, é preventiva, antecedendo a constituição do crédito tributário, na esfera administrativa, o processo terá curso normal, com a suspensão da cobrança, aguardando a sentença judicial definitiva.

Deste modo, regularmente científica a contribuinte do Auto de Infração, sem que houvesse a suspensão da cobrança, inicia-se contagem do prazo para impugnação, e, com apresentação desta, o início do contencioso administrativo. A autoridade julgadora,



Processo : 10830.004245/96-21

Acórdão : 202-09.533

compulsoriamente, deverá apreciar o mérito da questão trazida na inicial, tendo em vista que instaurou regularmente o litígio, uma vez que não foi lavrado nenhum termo de suspensão da cobrança, único instrumento administrativo capaz de sustar o andamento do processo, até a sentença judicial transitada em julgado.

Entretanto, não se pode vedar ao agente administrativo a constituição do crédito tributário, por estar expressamente outorgada esta obrigação, sob pena de responsabilidade funcional, segundo se insere do art. 142 do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que determina:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob perna de responsabilidade funcional.”

Desta forma, a autoridade fiscal, em cumprimento à ordem legal, procedeu ao lançamento de ofício, com todos os acréscimos legais, atualmente alterada pela Lei nº 9.430/96, que, após os trâmites do processo na esfera administrativa, aguardará a decisão judicial até o transitado em julgado, se, no âmbito administrativo, a sentença for-lhe desfavorável e irrecorrível.

O procedimento de constituição do crédito tributário, através do lançamento, é vinculado e obrigatório, uma vez que, não constituindo, se esvai pelo decurso do prazo fatal de 05 (cinco) anos, não tendo nenhuma previsão de sua suspensão, portanto, a sua contagem não se interrompe, nos termos do § 4º do art. 150, e parágrafo único do art. 173 do CTN, que enunciam:

“Art.150 -.....”

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:



Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

.....”

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Neste particular, rejeito a preliminar de suspensão do feito fiscal.

Inicialmente, deve ser informado que, na análise do mérito, nas questões de constitucionalidade levantadas pela recorrente, o competente Foro para apreciar é o Poder Judiciário, falecendo à autoridade julgadora de instância administrativa discutir e decidir sobre esta matéria, portanto, afastada, desde já, qualquer ponderação a respeito.

Cabe destacar que a aplicação da penalidade nos lançamentos *ex-officio*, não contraria o disposto no art. 142 do CTN, já amplamente discutido e pacificado, tanto na esfera administrativa como na judiciária, por esta razão, a autoridade tributária fez incidir a multa, respaldado no inciso I do art. 4º da Lei nº 8.218/91, que autoriza:

“Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidas, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos casos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;”

II-
.....”

Na seqüência, o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que veio dispor sobre as alterações da legislação tributária federal, determinou o seguinte:

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

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

II-.....”



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

223

Processo : 10830.004245/96-21

Acórdão : 202-09.533

Quanto a inaplicabilidade da limitação constitucional dos juros em 12% a.a., é torrencial a jurisprudência, tanto na esfera do Poder Judiciário como na Administrativa, em face da falta de regulamentação de sua executoriedade, estando, portanto, outorgada a lei ordinária para dispor sobre a matéria ordenada pelo art. 161 e seu § 1º do CTN, inserida a cobrança pela taxa SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, autorizada pelo art. 13 da Lei nº 9.065/95, originária da reedição de várias medidas provisórias, que assim dispôs:

“A partir de 1º de abril de 1.995, os juros de que tratam a alínea “c” do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1.994 com redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1995; e pelo artigo 90 da Lei nº 8.981/95; o art. 84, inciso I, e o artigo 91, parágrafo único, alínea “a.2”, da Lei nº 8.981/95, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.”

Como se examina, independentemente da condição econômico-financeira do contribuinte, sobre os débitos oriundos das contribuições ou dos tributos, recolhidos em atraso ou exigidos de ofício, incidirão juros calculados à taxa SELIC, a partir de então.

Por todas estas razões, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício para 75%, nos termos do disposto no inciso I, art. 44, da Lei nº 9.430/96.

Sala das Sessões, em 16 de setembro de 1997

ANTONIO SINHILIM YASAVA



Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

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

Ressalte-se, inicialmente, que este voto só irá abordar o tema relativo ao fenômeno da renúncia à esfera administrativa por opção pela via judicial. Quanto aos demais tópicos abordados no recurso voluntário, que não foram tratados na ação judicial, relativos a multa de ofício e juros de mora, acolho as razões estampadas no voto do ilustre Conselheiro-Relator.

Em sendo assim, passo a apreciar a preliminar levantada pelo Conselheiro-Relator, em seu voto, em que defende a apreciação compulsória do mérito deste processo, por entender que na hipótese vertente não há que se falar em renúncia à esfera administrativa, porquanto o ajuizamento da ação declaratória ocorreu antes de qualquer ato de ofício do Fisco.

Ouso, com o devido respeito, discordar do ilustre Conselheiro, 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 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, 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”.



Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

“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 consequentemente 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 a da execução da sentença pela força¹.

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.

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.

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

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

² Curso de Direito Administrativo, Freitas Bastos, RJ, 1964, p. 505.



Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

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.”

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 inócuas 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 Areto relatado (RESP nº 7-630-RJ), em idêntica matéria, pelo eminentíssimo Ministro Ilmar Galvão, cujo excerto a seguir transcrevo, bem elucidada a questão⁴:

“EMENTA - Embargos de devedor. Exigência fiscal que havia sido impugnada por meio de mandado de segurança preventivo, razão pela qual o recurso

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

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



Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

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, 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.



Processo : 10830.004245/96-21
 Acórdão : 202-09.533

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 exeqüendo 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.

Esta decisão se aplica perfeitamente à hipótese dos autos, apesar de referir-se a 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 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 transscrito, tratou de renúncia a 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



Processo : 10830.004245/96-21
Acórdão : 202-09.533

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.

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 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 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.”

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

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



Processo : 10830.004245/96-21

Acórdão : 202-09.533

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.⁷

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, é, a meu ver, no mínimo, incerto.

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 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

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.

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

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



Processo : 10830.004245/96-21

Acórdão : 202-09.533

mérito tivesse sido apreciado administrativamente em sentido oposto ao do Judiciário, estariámos 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 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.

Disse, por fim, o ilustre Conselheiro, após transcrever o artigo 38 da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais - LEF)¹¹: “Verifica-se que a renúncia à esfera administrativa somente ocorre quando o contribuinte se insurgue contra o lançamento, isto é, o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, portanto, quando a ação é preventiva, antecedendo a constituição do crédito tributário (...”).

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”).

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

¹¹ 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.



Processo : 10830.004245/96-21

Acórdão : 202-09.533

A Exposição de Motivos da Lei nº 6.830/80¹², por sua vez, ao se referir ao ingresso em Juízo concomitante à discussão administrativa, explica: “Portanto, desde que a parte ingresse em Juízo contra o mérito da decisão administrativa - contra o título materializado da obrigação -, essa opção pela via superior e autônoma importa 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.

Pacífica também é a jurisprudência nesta matéria na Terceira, Sétima e Oitava Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuinte, com decisões unâimes 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 renúncia tácita ao direito de ver a mesma matéria apreciada administrativamente;

¹² 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, 4º edição, ed Saraiva)



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10830.004245/96-21

Acórdão : 202-09.533

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 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;

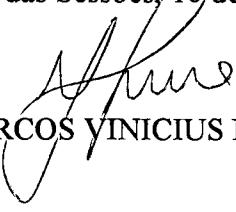
5) os efeitos de uma ação declaratória, dependendo do julgador, não são meramente declaratórios, apresentam também eficácia condenatória e, por conseguinte, geram superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta;

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) jurisprudência de nossos tribunais superiores (RESP 24.040-6-RJ e RESP nº 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 **não conhecer do recurso na matéria** objeto de ação judicial, para declarar definitiva a exigência na esfera administrativa. Quanto à matéria diferenciada, multa de ofício e juros de mora, dou provimento parcial ao recurso para reduzir a multa para 75%, acompanhando o voto do Relator.

Sala das Sessões, 16 de setembro de 1997


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA