



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

451

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

**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

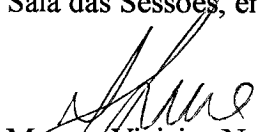
**Sessão** : 10 de junho de 1997  
**Recurso** : 99.441  
**Recorrente** : AÇUCAREIRA QUATÁ S.A.  
**Recorrida** : DRJ em Ribeirão Preto-SP

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ABANDONO DE INSTÂNCIA - INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE.** O fato de o sujeito passivo haver ajuizado Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária, junto ao Poder Judiciário, não implica proteção contra o ato de lançamento do crédito pela Fazenda Pública, nem impede que sua impugnação e recurso sejam julgados de acordo com as normas que regem o Processo Administrativo Fiscal. Processo que se devolve para decisão da autoridade julgadora singular, assegurando-se, assim, a ampla defesa e observando-se o princípio do duplo grau de jurisdição. **Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: AÇUCAREIRA QUATÁ S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: **1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento; 2) por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de renúncia à esfera administrativa.** Vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Tarásio Campelo Borges e Marcos Vinicius Neder de Lima, o qual apresentou declaração de voto; e **3) pelo voto de qualidade, em acatar a preliminar levantada pelo Cons. José Cabral Garofano, para anular a decisão de primeira instância e que outra seja proferida acerca do mérito.** Vencidos os Conselheiros Antonio Sinhiti Myasava (Relator), Helvio Escovedo Barcellos, Oswaldo Tancredo de Oliveira e Roberto Velloso (Suplente). Designado o Conselheiro José Cabral Garofano para redigir o Acórdão. Fez sustentação oral, pela recorrente, Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro. Ausente, justificadamente, o Conselheiro José de Almeida Coelho.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 1997

  
Marcos Vinicius Neder de Lima  
**Presidente**

  
José Cabral Garofano  
**Relator-Designado**

fclb/



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

**Recurso**: 99.441  
**Recorrente** : AÇUCAREIRA QUATÁ S/A

## RELATÓRIO

AÇUCAREIRA QUATÁ S/A, pessoa jurídica de direito privado sediada na Fazenda Quata, Zona Rural, no município de Quatá-SP., inscrito no CGC sob nº 60.855.574/0013-07, teve contra si lavrado o Auto de Infração para exigência de Contribuição para o IAA, no valor correspondente a 34.504,79 UFIRs, relativo ao período de novembro de 1.990, conforme disposto no art. 3º, do Decreto-lei nº 308, de 28/02/67, com as novas redações dadas pelos arts. 1º e 2º, do Decreto-lei nº 1.712, de 14/11/67 e arts. 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.952, de 15/07/82, c/c o Decreto nº 96.022, de 09/05/88 e art. 3º, do Decreto-lei nº 2.471, de 01/09/88 e acrescidos dos demais encargos legais.

A autoridade monocrática, com base no Parecer em Processo nº 25.406, de 22/09/78 (DOU de 10/10/78) a Ato Declaratório (Normativo) COSIT nº 03, de 14/02/96, optou por declarar a renúncia da esfera administrativa, face a Ação Judicial intentada pela recorrente, independentemente de ser anterior ou posterior a ação fiscal, prosseguindo a cobrança do débito, ressalvando a eventual aplicação do disposto no art. 149, do CTN, procedendo à inscrição em Dívida Ativa, deixando de fazê-lo, tão somente no caso de ocorrência da hipótese previstas nos incisos II e IV, do art. 151, do CTN.

Alega ainda, que com efeito, a própria impugnante registra em sua defesa que “os motivos pelos quais insurgiu-se contra a cobrança dos tributos, acham-se expostos nas iniciais das ações impetradas e que todas essas razões integram a presente impugnação”; fato comprobatório de que as discussões nas esferas judiciária e administrativa versam sobre o mesmo objeto.

Já o segundo pressuposto exsurge tanto do fato de encontrar-se o lançamento em perfeita sintonia com o disposto no art. 10, do Decreto nº 70.235/72, isto é, estão presentes todos os requisitos formais exigidos, como do fato de que a impugnação deixou de apontar a existência de erros materiais porventura cometidos pelo autuante.

No que tange a TRD, invoca o disposto no art. 9º, da MP nº 294/91, convertido na Lei nº 8.177/91, confirmada pela MP nº 298/91, convertido na Lei nº 8.218/91.

Face o exposto abstêm de conhecer do recurso e declara definitiva a exigência na esfera administrativa, mantendo o crédito tributário nos termos em que foi constituído.



**Processo : 10835.002049/92-39**  
**Acórdão : 202-09.261**

Inconformado o contribuinte apresenta recurso a este Segundo Conselho de Contribuintes, pelas seguintes razões de fato e de direito:

Preliminarmente, com base no art. 62, do Decreto nº 70.235/72, diz que o lançamento estava vedada por decisão judicial, não só às liminares em Mandado de Segurança ou a quaisquer atos ou processos específicos, abrangendo portanto a medida judicial configurada no apelo da Recorrente ao Juízo e à autorização por este prestada para que a discussão se instaurasse naquela instância com a vedação da cobrança do tributo.

Na sua ótica, ainda que coubesse o lançamento, o que era e é incabível ante a ordem judicial em sentido contrário, disso absolutamente não decorreria caber a autuação do contribuinte, inclusive com aplicação de multas e de acréscimos. Ao contrário, a norma de lei é expressa determinando que “contra o sujeito passivo” não será instaurado procedimento administrativo na matéria sub-judice, durante a vigência da ordem judicial que determinar a suspensão da cobrança do tributo.

Em defesa de sua tese da incongruência da lavratura do Auto de Infração, com os acréscimos de ofício, traz a doutrina do saudoso Fábio Fanucchi e tece longo comentário em razão da Ordem Judicial que obteve.

Na sua explanação sobre o cabimento de impugnar o feito na esfera administrativa, e a lição clara desse prestigioso Conselho com base no art. 38 da Lei 6830/80 e § 2º, do art. 1º, do DL 1737/79 está em que, se o a autuação fiscal precede a iniciativa do contribuinte em Juízo, e se este opta pela via judicial de discussão, não pode concomitantemente litigar na via administrativa. Nada nessa jurisprudência colide com o direito que tem o contribuinte de, uma vez lançado, impugnar o feito na via administrativa, desde que não se situe numa daquelas hipóteses supra indicadas.

Releva notar que, esta matéria, i.e., o Contribuinte que ingressou em juízo, obteve liminar suspendendo o crédito tributário; posteriormente ao ajuizamento do feito, foi autuado, tendo a Fazenda exigido-lhe o crédito tributário suspenso por liminar, acompanhado de multa penal; já foi objeto de apreciação por este Egrégio Conselho, tendo se manifestado no sentido de reconhecer o direito do contribuinte de ver julgado, no mérito, o processo administrativo.

No mérito, de que o art. 3º, do Decreto-lei nº 1.712, com a redação que lhe deu o Decreto-lei nº 1.952, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1.988, porque os dispositivos legais mencionados conferiram competência ao Conselho Monetário Nacional para a fixação da Contribuição do Instituto do Açúcar e do Alcool, criada pelo Decreto-lei nº 308/67 e para a fixação de seu adicional.



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

De plano afirma que é também da competência do Conselho de Contribuinte, matéria que a recorrente defende, pois já se decidiu que a não recepção de legislação pela Constituição Federal, foi objeto de decisão no recurso nº 96.930, Acórdão unânime nº 201-69.302, da lavra da Eminente Conselheira do Fisco Selma Santos Salomão Wolszczak e o Acórdão nº 203-02.080, do recurso nº 96.256, do Relator Celso Gallucci.

São normas por meio das quais o Poder Executivo conferiu ao Conselho Monetário Nacional competência para estabelecer os percentuais que seriam devidos pelos contribuintes de Contribuições ao Instituto do Açúcar e do Alcool e do seu adicional e que, conforme se demonstrará a seguir foi revogadas pela Carta Magna de 1.988.

Faz citação de decisões judiciais neste mesmo sentido, destacando trechos do voto do Min. Carlos Mário Velloso.

Tal Decreto-lei foi baixado na vigência da Constituição Federal de 1.967 que, em seu artigo 21, parágrafo 2º, inciso I, facultava ao Poder Executivo alterar as alíquotas ou a bases de cálculo das contribuições de intervenção no domínio econômico. Portanto, tinha a norma em questão, como fundamento de validade, a norma constitucional contida no art. 21, § 2º, inciso I, antes referido.

Sobreveio a Constituição Federal de 1.988, que não conferiu ao Executivo a aptidão para cobrar, instituir, alterar alíquotas e bases de cálculo de contribuição de intervenção no domínio econômico. Tal faculdade foi outorgada exclusivamente aos impostos a que se refere o artigo 153, § 1º, da Magna Carta (importação, exportação, produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio ou seguro). Portanto e concluindo, tratando-se de norma de competência, se a Constituição não outorgou expressamente a aptidão, não está autorizado o seu exercício.

Se assim é, a partir da promulgação da Constituição de 1.988, as normas de competência em exame perderam seu fundamento de validade, não podendo, assim, subsistir no ordenamento jurídico. Houve, desta forma, revogação das normas referidas e os atos administrativos editados em razão destas normas de competência são totalmente ineficazes: nulos, de pleno direito, porque baixados com fundamento em normas revogadas.

Concluindo, que após a promulgação da a CF/88, a exigência da contribuição e do adicional do IAA passou a ser ilegítimo, posto que o Poder Executivo deixou de ser competente para alterar as suas alíquotas e base de cálculo.

Ainda que se pudesse ultrapassar as considerações e argumentos contidos acima, a partir de 180 dias da promulgação da Constituição, todos os dispositivos legais que atribuíam ou delegavam a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional foram revogados.



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

É o que expressamente dispõe o artigo 25, da ADCT.

Com efeito, no ordenamento jurídico vigente é vedada a delegação de competência ao Poder Executivo, não se convalidando, a partir da promulgação da Constituição de 1.988, qualquer norma legal que a contemple e, conseqüentemente, qualquer ato administrativo editado com fundamento nesta norma.

É exatamente a hipótese de que se trata. Invoca ainda, citando trecho da informação prestada pelo Sub-Procurador Geral de República no Recurso Extraordinário 178.144-1/210-AL).

Por derradeiro, ataca a falta de publicidade dos atos do Conselho Monetário Nacional, principalmente sobre telex expedido pelo Chefe do Gabinete da Presidência do Conselho Monetário Nacional, retransmitido pela Procuradoria Regional do IAA, ao Procurador da Fazenda Nacional, verifica-se a expressa confissão de que não houve publicação em nenhum órgão oficial dos atos do CMN fixando os percentuais da Contribuição e do Adicional. Cita Jurisprudência sobre a necessidade da publicação dos atos para que produza os efeitos desejados.

A simples indicação, pelo IAA à época dos fatos, dos montantes da contribuição e do adicional nos Atos em que fixou os preços dos produtos, não é suficiente para suprir a falta de manifestação do Conselho Monetário, devidamente publicada, pois é sabido que, havendo a indicação de um órgão como o competente para a prática de determinado ato, somente este órgão, pode fazê-lo, sob pena de ilegal invasão de competência.

Ademais, tratando-se de competência do Conselho Monetário, expressamente consignada em lei (DL nº 1952/82), ela assume a condição de competência indelegável, sob pena de desatendimento ao ditame normativo explícito.

Note-se que o Conselho Monetário Nacional é órgão de natureza interministerial que integra a estrutura do Ministério da Fazenda. Além disso, a par de ter natureza colegiada e função deliberativa, apresentava, à época dos fatos, composição mista, dele fazendo parte, inclusive, representantes da iniciativa privada.

Por outro lado, o IAA, autarquia existente à época dos fatos era vinculada ao Ministério da Indústria e do Comércio.

Ou seja, são entidades absolutamente distinta e inconfundíveis e, se a lei atribui competência a uma delas, não o faz relativamente à outra. Uma vez que o comando legislativo é num sentido, o pretense exercício de competência alheia configuraria, no mínimo, desrespeito à própria determinação legal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

Por todas as razões, e inexistindo fixação expressa e publicada pelo Conselho Monetário Nacional, dos percentuais da contribuição e do respectivo adicional, exigência do respectivo pagamento padece de vício de ilegalidade.

É o relatório

6 9



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO SINHITI  
MYASAVA

Preliminarmente, duas questões foram levantada pela recorrente.

Em primeiro lugar, da nulidade do Auto de Infração, face o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1.972, que determina em seu:

“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 a matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto quanto aos atos executórios.”

Vê se desde logo que do 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 o contribuinte busca a proteção jurisdicional.

Neste 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 nº 743/88 e 1.064/93.

Entretanto, não se pode vedar ao agente administrativo a constituição do crédito tributário, por estar expressamente outorgado esta obrigação, sob pena de responsabilidade funcional, segundo se insere do art. 142, do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1.966), 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 pena de responsabilidade funcional.”

7



**Processo : 10835.002049/92-39**  
**Acórdão : 202-09.261**

Desta forma, a autoridade fiscal em cumprimento à ordem legal, procedeu ao lançamento de ofício, com todos os acréscimos legais, que após todos os tramites 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.

Por outro lado, os acréscimos de ofício será suspenso, em havendo depósito judicial em dinheiro, de seu montante integral realizado no vencimento legal, conforme determina as Normas de Execuções e Atos Normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal.

Já o parágrafo único, do art. 62, se refere quando a ação judicial ataca o próprio lançamento, i.é, o Auto de Infração ou a Notificação de Lançamento, que neste caso, não se suspende o andamento do processo, cessando na fase executória.

O procedimento de constituição do crédito tributário através do lançamento, ao meu ver, é vinculado e obrigatório, uma vez que não constituindo se esvai pelo decurso do prazo fatal de 5 (cinco) anos, não tendo nenhuma previsão de sua suspensão, portanto a sua contagem não se interrompe, nos termos do art. 173 - inciso "I" e "II" e seu parágrafo único, do CTN, que enuncia:

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

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II-da data em que se torna definitiva a decisão que ;houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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 nulidade do feito fiscal.

Por outro lado, a preliminar de competência da autoridade administrativa para apreciar o mérito da questão, independentemente a Ação Judicial intentada preventivamente pelo 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



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

de um direito ou 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 petítória, embora não a substitua. Não representando, assim um reme'dio jurídico para pedir, não deve ser intentada ou admitida quando já aforada a ação petítória, ou executória, a que se refere ou a que corresponde.

Pois, o § 2º. art. 1º, do Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1.979, 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.

Por outro lado o art. 38 e Parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1.980, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras 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 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.”

Verifica-se que a renúncia a esfera administrativa somente ocorre quando o contribuinte insurge contra o lançamento, isto é, o Auto de Infração ou Notificação de Lançamento, portanto quando a 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 cientificado o contribuinte do Auto de Infração, inicia-se a contagem do prazo para impugnação, e com apresentação desta, o início do contencioso administrativo. A autoridade julgadora compulsoriamente deverá apreciar o mérito da questão trazida na inicial, visto que instaurou regularmente o litígio, uma vez que não foi



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

lavrado nenhum termo suspendendo o andamento do processo, além da suspensão da cobrança, até a sentença judicial transitado em julgado.

No que tange aos depósitos judiciais em dinheiro, suas substituições por outra modalidade autorizada pelo poder judiciário, sua integralidade ou outras questões dessa natureza, não é discutível na esfera administrativa, estando vedado a autoridade fiscal exigir ou questionar o que for da competência judicial. Qualquer questionamento ou descumprimento de ordem judicial ou legal, este deve através de seu representante judicial o Procurador da Fazenda Nacional, intentar ação própria para satisfazer os interesses da União.

Do exposto, acato a preliminar para o julgamento do mérito.

Por fim, durante a leitura do voto pelo Conselheiro-Relator, foi levantado pelo Conselheiro José Cabral Garofano, questão relativa a não apareciação do mérito pela autoridade julgadora de primeira instância, face a Ação Declaratória intentada pelo recorrente perante o Poder Judiciário.

Entretanto, entendo que se a sentença for favorável ao recorrente é lícito decidir do processo, sem a necessária devolução, à autoridade julgadora de primeira instância manifestar quanto a questão de mérito, face o disposto no § 3º, do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, com a alteração introduzida pelo art. 1º, da Lei nº 8.748/93, que arremata:

“Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

Portanto a correta decisão, do acima visto, seria pelo prosseguimento na leitura da decisão de mérito, até ao final verificar do provimento ou não do recurso, só então examinar a questão relativa a nulidade do julgamento de primeira instância, que deixou de analisar o seu conteúdo, em razão da existência perante o Poder Judiciário de Ação Declaratória, com a suposta renúncia da esfera administrativa.

Como se examina, se a decisão for pelo provimento do recurso, a autoridade não declarará a nulidade, uma vez que sua devolução só trará prejuízo ao princípio da celeridade, pois se a decisão for pela procedência em primeira instância e, em havendo recurso, este sempre será reformada em segunda instância. Entretanto se o recurso for pelo não provimento, é necessária a devolução à apreciação de primeira instância, para não caracterizar o cerceamento ao amplo direito de defesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10835.002049/92-39**

**Acórdão : 202-09.261**

A decisão tomada por este Colegiado, no presente caso, não só contrariou o bom andamento do processo administrativo como também feriu o disposto no §3º do Decreto nº 70.235/72, que orienta a celeridade no processo administrativo.

Por todas estas razões, voto no sentido de manter a decisão monocrática e a apreciação do mérito do recurso interposto.

Sala das sessões, em 10 de junho de 1.997

  
**ANTONIO SINHÔ MYASAVA**



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

### VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ CABRAL GAROFANO, RELATOR-DESIGNADO

Tendo em vista o fato de o sujeito passivo haver ajuizado Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica com a União Federal - com depósito judicial posteriormente convertido em fiança bancária - e, visando resguardar os interesses da Fazenda Nacional, ser consignado na DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL do Auto de Infração (fls. 01/02):

*" .... lavramos o presente Auto de Infração para salvaguardar os interesses da Fazenda Nacional, referente a CONTRIBUIÇÃO SOBRE O AÇUCAR E ÁLCOOL, relativos aos períodos de 05/89 a 12/90, tendo em vista que o contribuinte procedeu depósitos judiciais, amparado por AÇÃO ORDINÁRIA COM MEDIDA CAUTELAR, anexa, impetrada junto a 5ª Vara da Justiça Federal."*

Em seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, a contribuinte ressalta que a decisão recorrida escora seu juízo no argumento de que corre contra a Fazenda Nacional o prazo de decadência tributário, pelo que o lançamento haveria de ser levado a efeito, mesmo que, vedada a exigência do crédito tributário, sem julgamento do mérito, não atentou para dois aspectos relevantes, quais sejam:

- só se considera renunciada a esfera administrativa quando o contribuinte, posteriormente, optar pelo manejo de ação fiscal, e, no caso sob exame, **a priori**, a iniciativa da discussão partiu da empresa, quando postulou Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica, anteriormente à lavratura do auto de infração,

- outra razão relevante que vem completar a primeira diz respeito à omissão do decisório sobre sua tese de que o artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.712/79, com a redação que lhe deu o Decreto-lei n. 1952/82 - dispositivos legais que conferiram competência ao CMN para fixação da Contribuição do Instituto do Alcool e do Açúcar, criada pelo Decreto-Lei nº 308/67, e para fixação de seu adicional - não foi recepcionado pela Constituição Federal, que trata, exatamente, da exigência fiscal impugnada. A conclusão do julgador monocrático não poderia, à evidência, ao apontar a suspensão da exigibilidade do crédito até decisão judicial, obstar a defesa administrativa, o que afrontaria os artigos 15 e 37 do Decreto n. 70.235/72.

Como se percebe, a matéria comporta análise das conseqüências da propositura de Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária, acompanhada de depósitos das quantias junto à Caixa Econômica Federal - posteriormente convertida em fiança bancária -, sobre o Processo Administrativo Fiscal (P.A.F.) e, conseqüentemente, sua tramitação:



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

Preliminarmente, não se pode afastar da Constituição Federal, que é o supedâneo para o exercício dos direitos e deveres do cidadão e da coletividade, o que nos leva ao artigo 5º, LV, da CF/88:

*"Art. 5. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

.....  
*L V - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; "*

Pode-se concluir, pois, que a lei não veda expressamente o acesso da pessoa jurídica à esfera administrativa ou, ainda, se não estiver a Administração Tributária legalmente impedida de se manifestar sobre o litígio inaugurado de acordo com as normas do P.A.F., seja quanto à matéria de mérito ou de fato, para que haja o pleno exercício do direito de defesa, direito esse assegurado pela CF/88, o que corresponde, por outro lado, a um dever do Estado; o intérprete ou aplicador da lei deve concluir no sentido de que inexistente qualquer óbice a que ambos os processos, tanto o da esfera judicial quanto o da esfera administrativa, tenham o seu curso normal, com a prática de todos os atos visando o seu objetivo último; que é a solução da lide.

A decisão recorrida, como se constata, deixou de adentrar ao mérito do litígio, respaldado em Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, de 1978, o qual orienta segundo entendimento da autoridade recorrida, no sentido de que a opção pela via judicial, tendo em vista o disposto no art. 219 do Código de Processo Civil, implica em abandono da via administrativa por parte do sujeito passivo, tendo em vista que:

*"A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda, ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição"" (Art. 219 - CPC).*

No mesmo sentido, a decisão recorrida se louva no Ato Declaratório (Normativo) n. 03, de 14.02.96, do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação da SRF, para não julgar o pleito da contribuinte, sendo que, da mesma forma do Parecer retrocitado, não é razão suficiente para alterar meu juízo.



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

O abandono da via administrativa, como bem ressalta a recorrente, pressupõe anterior existência desta busca à proteção junto ao Poder Judiciário, pois não se pode abandonar algo que ainda não postulamos, o que incorre no caso sob exame. Por outro lado, a norma legal contida no § 2º do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.737, de 1979, não deixa qualquer dúvida sobre quais as ações que, uma vez propostas na esfera do Judiciário, implicam não só o abandono, mas também a renúncia ao próprio direito de discutir a matéria no âmbito da administração, ao estabelecer:

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

Como é fácil concluir, se a contribuinte propõe ação anulatória ou declaratória de nulidade do crédito: I) no caso de ainda não ter recorrido à esfera administrativa, não poderá fazê-lo, por renúncia do direito; e II) tendo recorrido, seu ato é ineficaz, pois ocorre, no caso, desistência do recurso.

Não há, no caso, como invocar-se o disposto no artigo 38 da Lei n. 6.830, de 1980, que, como bem ressalta o insigne Conselheiro Alves Feitosa, em "justificativa de voto" que acompanha o Acórdão n. 101-83.741, de 06.07.92, **verbis**:

*" Entendo que a Lei 6.830/80 deve cuidar de fatos acontecidos a partir de um lançamento tributário, depois de inscrito como dívida ativa e após quando objeto de defesa o recurso administrativo, da devida apreciação pelos órgãos julgadores, com a manutenção dos mesmos. Não mais pendente defesa ou recurso administrativo, os quais suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN, aí sim, possível a incidência da referida lei. Antes disso, qualquer matéria acontecida, a meu ver, por ele não pode ser vinculada, sob pena de violação à Constituição Federal e à Lei Complementar."*

Em outras palavras, por Dívida Ativa Tributária se deve entender o crédito originário da obrigação legal, inscrito como tal no registro próprio, pressupondo, no caso, a sua liquidez e certeza, requisitos necessários à cobrança e, ainda, que a inscrição deva ocorrer após o transcurso, na esfera administrativa, do prazo estabelecido para o pagamento do débito.

A Ação Declaratória proposta pela recorrente, com o objetivo de ver reconhecido a "inexistência de obrigação tributária, ordene a requerida UNIÃO FEDERAL se abstenha de cobrar a contribuição e o adicional de que tratam os decretos-leis nºs 308/67, 1712/79 e 1952/82", com depósito de quantia correspondente ao tributo, não está sob o abrigo ou protegida contra o lançamento tributário, muito menos tem ameaçado seu direito de discutir, na esfera administrativa, a legalidade do lançamento efetuado.



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

Nas oportunidades que teve para se manifestar sobre o assunto, o Conselho de Contribuintes, deixando de acolher preliminar levantada pela pessoa jurídica recorrente (em cada caso), firmou entendimento no sentido de que a propositura Judicial de Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária, intentada contra a União Federal, não impede que ocorra o lançamento do tributo e, ainda, que o processo administrativo tenha curso normal até decisão definitiva.

Bem lembrados, para o caso, os fundamentos constantes do Acórdão n. 101-79.204, de 21.09.89, da lavra do Ex-Conselheiro Urgel Pereira Lopes:

*"Ora, consoante já mencionado, o remédio judicial proferido pela recorrente, para questionar a tributação, foi uma ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, movida em maio de 1986, vale dizer, quase em seguida à apresentação de sua declaração de rendimentos, em 05-03-86.*

*A primeira questão a definir é a de saber se a medida judicial em questão tinha eficácia para:*

- a) impedir o lançamento de ofício efetuado e notificado em 07-12-87;*
- b) implicar abandono da instância administrativa.*

*O art. 151 do Código Tributário Nacional, cuida de suspensão da exigibilidade do crédito. Como só se suspende o que existe, é necessário que a exigibilidade anteceda a respectiva suspensão. Para a hipótese de lançamento por homologação (que não é o caso destes autos), a exigibilidade do crédito surge, precisamente, com o lançamento, seja ele por declaração ou de ofício.*

*Ainda assim, o art. 151 citado só no seu inciso IV alude a medida de ordem judicial, mais especificamente 'a concessão de, medida liminar em mandado de segurança'.*

*Fato impeditivo da instauração de procedimento fiscal é a consulta, mesmo assim no pertinente à espécie consultada (art. 48 do Decreto n. 70.235/72), o que nada tem a ver com a hipótese destes autos.*

*Nem os dispositivos citados, nem quaisquer outros eram fatores impeditivos do lançamento de ofício aqui discutido. Nem mesmo o art. 62 do Decreto n.º 70.235/72, eis que inexistia a medida judicial prevista.*



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

*Quanto à tramitação do processo administrativo, dispõe o art. 2º do Decreto-lei nº 1.737/79, no seu § 2º que 'A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória de nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia do direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto'.*

*Ora, a ação judicial interposta pela recorrente foi denominada 'ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária' que não se confunde com aquelas mencionadas no § 2º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.737/79.*

*Também inaplicável o art. 38 da Lei nº 6.830, de 22-09-80, eis que as hipóteses ali enumeradas (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) conjugam-se com aquelas do Decreto-lei no 1.737/79.*

*Não vejo, pois, como a propositura judicial da contribuinte pudesse obstacular o lançamento ou a tramitação do feito na esfera administrativa.*

*O que seria prudente, nestes casos, seria aguardar-se o desfecho da medida judicial, com o trânsito em julgado da decisão competente, para, só depois, proceder-se à cobrança do débito. "*

Sem razão, pois, a autoridade julgadora de primeiro grau, quando deixou de apreciar a matéria de mérito, cujo litígio foi inaugurado na forma do disposto nos artigos 14 e 15 do Decreto n. 70.235/72.

Pelo fio do exposto, voto no sentido de que sejam os presentes autos remetidos à repartição fiscal de origem, a fim de que a autoridade competente profira decisão quanto à matéria de mérito constante na petição impugnativa.

Anulado o processo a partir da decisão de primeira instância, inclusive.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 1997

  
JOSÉ CABRAL GAROFANO



**Processo :** 10835.002049/92-39  
**Acórdão :** 202-09.261

### **DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA**

A recorrente levanta preliminar a ser deslindada antes mesmo de apreciar-se o mérito. Trata-se da validade da decisão da autoridade de primeira instância, que não conheceu da impugnação, por entender que houve renúncia à esfera administrativa, conforme previsto no Ato Declaratório Normativo nº 3/96.

O Conselheiro-Relator, em seu voto, defende que se deve julgar compulsoriamente o mérito do processo, uma vez que não há renúncia na hipótese vertente, 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, independentemente da mesma matéria sub júdice 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.



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

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.<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. 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.

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.”

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

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



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

Neste sentido, também, observa Hugo de Brito Machado<sup>3</sup>:

“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.

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 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

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

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



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

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.

**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 nesse caso, sem, contudo, haver qualquer cerceamento do direito de defesa pela não-apreciação do recurso interposto pela apelante.



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

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*:

“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 E. Conselho de Contribuintes, como órgão da administração, ao manifestar sua vontade em processo administrativo, pronunciando-se sobre a controvérsia



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

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 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. Havendo, desta maneira, 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, aguardando a sentença judicial definitiva, 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.

<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.



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

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.

Disse, por fim, o ilustre Conselheiro, após transcrever o artigo 38, da Lei n° 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais - LEF)<sup>11</sup>: “Verifica-se que a renúncia a esfera 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 n° 1.127-0-RS, STJ, de 04 de novembro de 1992

<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.



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

somente ocorre quando o contribuinte se insurge 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 (...)"

Esse raciocínio, provavelmente, deve-se à interpretação literal do parágrafo único desse dispositivo, em cuja redação não inclui a ação declaratória entre as ações que implicariam em renúncia à esfera administrativa. Acontece, porém, que essa 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.

Nesse desiderato, verifica-se que o *caput* do artigo 38 contém dois grupos de ação. Um deles diz respeito aos embargos ("A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma da Lei"), previsto pelo artigo 16 da Lei da 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 nº 6.830/80<sup>12</sup>, 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 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, 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:

---

§ 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)



**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

“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.”

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 5<sup>o</sup>, 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.



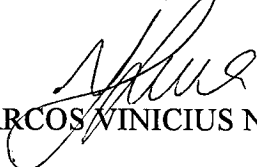
MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10835.002049/92-39**  
**Acórdão : 202-09.261**

Diante desses argumentos, voto no sentido de **não conhecer do recurso, para declarar definitiva a exigência na esfera administrativa.**

Sala das Sessões, em 10 de junho de 1997

  
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10835.002049/92-39  
**Acórdão** : 202-09.261

### DECLARAÇÃO DE VOTO DO CONSELHEIRO HÉLVIO ESCOVEDO BARCELLOS

Embora tenha concordado e acompanhado, ao final, a decisão da Câmara, desejo manifestar, desde logo, o meu inconformismo no tocante ao levantamento de questão preliminar *ex officio*, por eminente conselheiro que não o Relator, anteriormente à prolação do voto deste, ao arrepio das normas do Decreto nº 70.235/72, em seu art. 59, § 3º, introduzido pela Lei nº 8.748/93, que disciplina a matéria.

Sala das Sessões, em 10 de junho de 1997

**HÉLVIO ESCOVEDO BARCELLOS**