



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

240

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 04 / 11 / 1999
C	<i>[Assinatura]</i>
	Rubrica

Processo : 10840.004967/92-51
Acórdão : 202-11.235

Sessão : 08 de junho de 1999
Recurso : 110.460
Recorrente : USINA AÇUCAREIRA SÃO FRANCISCO LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: USINA AÇUCAREIRA SÃO FRANCISCO LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em não conhecer do recurso, por renúncia à via administrativa.** Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos (Relator), Luiz Roberto Domingo e Oswaldo Tancredo de Oliveira. Designado o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima para redigir o Acórdão. Fez sustentação oral, pela Recorrente, o seu patrono Dr. Oscar Sant'Anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 08 de junho de 1999

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator-Designado

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

Mal/Cf/Ovrs



Processo : 10840.004967/92-51

Acórdão : 202-11.235

Recurso : 110.460

Recorrente : USINA AÇUCAREIRA SÃO FRANCISCO LTDA.

RELATÓRIO

Contra a empresa em epígrafe foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/03, para exigência da Contribuição e Adicional ao Instituto do Açúcar e do Álcool, acrescida de juros de mora e multa, por violação ao artigo 3º do Decreto-Lei nº 308/67, com as alterações introduzidas pelos artigos 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.712/79, e aos artigos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.952/82, c/c o Decreto nº 86.022/88, e artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.741/88, no período compreendido entre dezembro de 1990 a dezembro de 1991.

Inconformada, a recorrente apresentou tempestivamente a Impugnação de fls. 19/27, argumentando, em síntese, que o auto de infração está eivado de nulidade, tendo em vista, que a exigência fiscal encontrava-se suspensa, pois, anteriormente à lavratura do auto de infração, buscou tutela jurisdicional objetivando o não recolhimento da Contribuição ao IAA, estando amparada pela Liminar de fls. 47, concedida nos autos da Medida Cautelar nº 831-PC/89 (fls. 28/46), seguida de Ação Declaratória, perante o MM Juízo da 5ª Vara Federal de Brasília – DF, tendo efetuado depósitos judiciais de garantia, substituídos por fiança bancária.

A autoridade monocrática, apoiando-se no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 03/96, decidiu ter havido renúncia à esfera administrativa, em face da ação ajuizada pela recorrente, abstendo-se, ainda, de conhecer do recurso acaso interposto e declarando definitiva a exigência na esfera administrativa.

Acrescenta, também, a autoridade de primeira instância, que a própria recorrente 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 as razões integram a presente impugnação”, fato que comprova que as discussões nas esferas judiciária e administrativa versam sobre o mesmo objeto.

Ainda inconformada, a recorrente apresentou tempestivamente o Recurso Voluntário de fls. 157/169, o qual foi recebido pela Delegacia da Receita Federal em Ribeirão Preto - SP, em face do despacho do Exmº Sr. Juiz do Tribunal Regional Federal



Processo : 10840.004967/92-51

Acórdão : 202-11.235

da 3^a Região, relator do Agravo de Instrumento nº 67803/SP, suspendendo os efeitos da decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 98.0306635-8, impetrado pela recorrente, a qual indeferira o pedido de remessa do mencionado recurso.

No seu Recurso Voluntário, alega a recorrente:

a) preliminarmente, que seu apelo deve ser apreciado por este Colendo Colegiado, sob pena de violação ao princípio da ampla defesa previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal;

b) ainda, em preliminar, que o artigo 62 do Decreto nº 70.235/72 determina que não será instaurado processo administrativo durante a vigência de medida judicial, que suspenda a cobrança do tributo, exceto quanto aos atos executórios;

c) ainda que coubesse o lançamento, o que era incabível ante a ordem judicial em sentido contrário, não poderia ter sido aplicados multa e juros de mora. Isto porque a norma 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.

d) também preliminarmente, que o artigo 38 da Lei nº 6.830/80 e o artigo 1º, § 2º, do DL nº 1.730/79, aplicam-se apenas aos casos em que a autuação antecede a iniciativa do contribuinte em Juízo, hipótese em que há opção pela via judicial;

e) quanto ao mérito, o artigo 3º do DL nº 1.712/79, com a redação que lhe deu o DL nº 1.952, não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988;

f) houve revogação do artigo 3º do DL nº 1.712/79 com a redação do DL nº 1.952/82, pelo artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, já não mais tendo o Poder Executivo competência para fixar as alíquotas e base de cálculo da contribuição; e

g) os Atos do Conselho Monetário Nacional estipulando as alíquotas da Contribuição ao IAA não foram publicados em Órgão Oficial da Imprensa.

Foram colhidas as Contra-Razões de fls. 347.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

213

Processo : 10840.004967/92-51
Acórdão : 202-11.235

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS**

Conheço do recurso, por tempestivo.

Rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração de fls.02/03, porque a alegação de que o crédito tributário estaria suspenso, em face do artigo 62 do Decreto nº 70.235/72, não pode vedar a autoridade fiscal a obrigação de efetuar o lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, e muito menos de impedi-la de prevenir a decadência tributária.

Isto porque o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, privativo da Administração Pública, sendo certo que a inércia do agente fiscal acarretaria o decurso do prazo decadencial tributário, previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional.

Quanto à preliminar de renúncia à esfera administrativa, não merece acolhida, pois a lavratura do Auto de Infração de fls.02/03 foi efetuada posteriormente ao ajuizamento de Ação Declaratória, precedida de Medida Cautelar, perante o MM Juízo da 5ª Vara Federal em Brasília. Uma vez efetuado o lançamento, o contribuinte tem direito de impugnar o feito e vê-lo julgado na esfera administrativa, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Carta Magna.

Realmente, a opção pela via judicial, ou melhor, a renúncia à esfera administrativa apenas verifica-se nos casos em que o contribuinte, posteriormente ao lançamento tributário, propõe ação judicial visando desconstituir a cobrança objeto de processo administrativo.

Não vislumbro, outrossim, seja aplicável ao caso presente o disposto no Ato Declaratório COSIT nº 03/96, posto que razão tem a recorrente ao alegar que referido ato não tem força para dispor acerca de direito processual, em vista do estabelecido pelo artigo 22, inciso I, da Constituição Federal, nem tem caráter normativo a este Calendo Colegiado, que está estritamente subordinado ao Exmº Sr. Ministro da Fazenda.

Comungo, nesse ponto, do entendimento sobre essa exata matéria, já manifestado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 02-0.676, sendo Relator o ilustre Conselheiro Sebastião Borges Taquary, cuja ementa é a seguinte:



Processo : 10840.004967/92-51
 Acórdão : 202-11.235

“CAA – PRELIMINARES: a) de conhecimento. O 2º CC é competente para examinar matéria tributária oriunda de auto de infração precedido de ação ajuizada (art. 62, do Decreto nº 70.235/72); b) de nulidade. É nula a decisão que não examina argumentos expendidos na impugnação. Dá-se provimento em parte, ao recurso, para acolher a preliminar de conhecimento e, de ofício, anula-se o processo, a partir da decisão singular”.

Do exposto, rejeito a preliminar de prejudicialidade da ação administrativa para declarar que o Segundo Conselho de Contribuintes é órgão competente para julgar a matéria em questão.

Observo, por outro lado, que a decisão de primeira instância, ao decidir ter havido na presente hipótese renúncia à esfera administrativa, não julgou a matéria de mérito. Entretanto, a norma do artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, introduzida pela Lei nº 8.748/93, assim dispõe:

“Art. 59 (...)

§ 3º 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 ato ou suprir-lhe a falta”.

Com efeito, se o julgador pudesse decidir pelo provimento do recurso, no mérito, a nulidade não seria declarada e nem suprida, sendo, por economia processual, desnecessária a devolução do feito à apreciação pela autoridade de primeira instância.

Diante da norma legal citada, passo, então, a examinar o mérito do recurso, de modo a verificar se é ou não é o caso de sua aplicação na hipótese.

Conforme consta do relatório, discute-se a constitucionalidade do artigo 3º, do DL nº 1.712/79, com a redação do DL nº 1.952; sua revogação pelo artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, bem como se os Atos do Conselho Monetário Nacional estipulando as alíquotas da Contribuição ao IAA foram ou não publicados no Diário Oficial para entrar em vigência.

Essa matéria já foi apreciada pelo STF, já havendo este Egrégio Segundo Conselho de Contribuintes também dela tomado conhecimento, valendo-se, neste ponto, do



Processo : 10840.004967/92-51

Acórdão : 202-11.235

voto do ilustre Conselheiro Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva, proferida no Acórdão nº 203-05.068, a qual buscou respaldo nos julgados da mais Alta Corte do País:

“Assim, parece-me que, no que tange à compatibilidade da legislação que regula a Contribuição ao IAA com a Constituição Federal de 1988, não há dúvida de que foi ela por esta recepcionada. Todavia o que não é mais permitido é a alteração da alíquota fixada quando em vigor a Constituição de 1967, com a redação da EC nº 01/69, após 05.10.88.

Como já enfatizei, o entendimento por mim adotado retrata exatamente o que foi decidido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso extraordinário nº 214.206-9, sendo designado para redigir o acórdão o ilustre Ministro Nelson Jobim, de cujo voto transcrevo o seguinte trecho:

“Após 1988, não é possível que a alíquota venha a ser fixada por ato unilateral do Poder executivo. O que desapareceu foi a possibilidade de se modificar a alíquota então fixada. No entanto, a alíquota que havia sido fixada nos termos da legislação anterior – e legitimamente –, foi recepcionada como tal. A Constituição de 1988 não extinguiu tais contribuições.

O §5º do art. 34 do ADCT, destinado a regrar o processo de transição entre o modelo constitucional tributário, estabeleceu:

“§5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§3º e 4º”.

A legislação anterior criou a contribuição do açúcar e do álcool. É uma contribuição não incompatível com a legislação nova. o que é incompatível com a constituição de 1988, é exatamente a delegação, a possibilidade dessa alíquota variar ou ser fixada por autoridade administrativa’.

Em outras palavras, após a Constituição de 1988, somente poderia ser exigida a Contribuição ao Instituto do Açúcar e do Álcool



Processo : 10840.004967/92-51
Acórdão : 202-11.235

com base na alíquota fixada sob a égide da Constituição de 1967, com a EC nº 01/69, ou melhor, somente é possível ser exigida dos contribuintes a mencionada contribuição segundo a última alíquota fixada para o seu cálculo, na vigência da Constituição de 1969'

(...)

Assim, entendo e repito, mais uma vez, que apenas poderia ser exigida a contribuição ao IAA estabelecida na vigência da CF/69, isto é, com base no último ato baixado pela Comissão Executiva do Instituto do Açúcar e do Álcool no exercício da competência fixada pelo art. 3º, §1º, do Decreto Lei nº 308/67, até o advento do Decreto-Lei nº 1.712/79, que conferiu ao Conselho Monetário Nacional (cujas deliberações não foram publicadas no DOU) competência para reajustar os valores e percentuais da contribuição em comento.

Ocorre, entretanto, que, em vista da imutabilidade do lançamento tributário pelo órgão julgador, não somente está vedada a este alterar a legislação apontada como infringida no Auto de Infração de fls. 01/11, como também, montante objeto da cobrança, mesmo porque, já agora, decaiu o direito de a Fazenda Nacional exigir o recolhimento dessas contribuições com base nos valores fixados pela Comissão Executiva do IAA".

Como se pode depreender do acima exposto, a Contribuição ao IAA é absolutamente compatível com a Constituição de 1988, sendo vedada única e exclusivamente, após o advento da CF/88, a alteração do valor ou alíquota estipulados quando em vigor a Constituição de 1969.

Quanto à questão da publicação dos Atos do Conselho Monetário Nacional, verifico que, conforme documentos acostados aos autos – Ofício DEJUR 062/91, expedido pelo Banco Central do Brasil, e Telex do Chefe de Gabinete da Presidência do CMN 02241258 –, referidas deliberações acerca dos valores e alíquotas da Contribuição ao IAA não foram publicados no Diário Oficial da União, havendo sido, portanto, violado o princípio da publicidade, previsto no artigo 37 da Constituição atual e no artigo 81, inciso III, da Constituição pretérita.

Também sobre esse aspecto adoto a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 02-0.647, Relator o i. Conselheiro Sérgio Gomes Velloso, assim ementado:



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

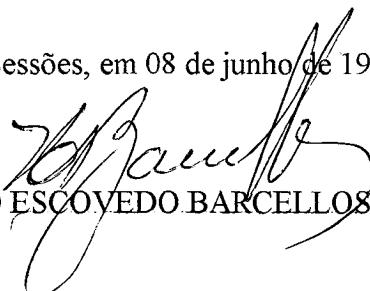
Processo : 10840.004967/92-51

Acórdão : 202-11.235

“A fixação de alíquota de encargos tributários não pode ser efetuada sem que se cumpra o requisito da publicidade, nem pode a competência correspondente ser subdelegada. Decisão que não versa inconstitucionalidade”

Ante o exposto, no mérito, meu voto é no sentido de acolher as razões do recurso, razão pela qual, em face da norma do artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72, na redação dada pela Lei nº 8.748/93, deixo de anular a decisão singular para dar provimento ao recurso.

Sala de Sessões, em 08 de junho de 1999


HELVIO ESCOVEDO BARCELLOS



Processo : 10840.004967/92-51
 Acórdão : 202-11.235

**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. A preliminar levantada pelo Conselheiro-Relator, em seu voto, defende a apreciação compulsória do mérito deste 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 arguidas perante o Poder Judiciário a qualquer momento, independente da mesma matéria *sub judice* ser posta ou não à apreciação dos órgãos julgadores administrativos.

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

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

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

.....



Processo : 10840.004967/92-51
Acórdão : 202-11.235

55. O controle jurisdicional se exerce por uma intervenção do Poder Judiciário no processo de realização do direito. Os fenômenos executórios saem da alcada 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 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 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".

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

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



Processo : 10840.004967/92-51
Acórdão : 202-11.235

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 à mesma matéria *sub judice*.

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

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

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

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

"Como ficou visto, os agentes fiscais do Estado efetuaram lançamento fiscal contra a Recorrida, instaurando-se o processo contencioso administrativo, o qual já se achava no Conselho de Contribuintes, para julgamento de recurso contra a Fazenda, quando se apercebeu esta de que o contribuinte havia impetrado mandado de segurança visando exonerar-se da obrigação fiscal em

³ Mandado de Segurança é Matéria Tributária, Hugo de Brito Machado, 2ª edição, ed. Ver. Dos Tribunais, p. 303

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



Processo : 10840.004967/92-51
 Acórdão : 202-11.235

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)



Processo : 10840.004967/92-51
Acórdão : 202-11.235

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 à ação mandamental, eis que a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem admitido a mesma eficácia declaratória da sentença em Mandado de Segurança Preventivo.

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

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

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

"EMENTA. Tributário. Ação declaratória que antecede a autuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto.
I - O ajuizamento da ação declaratória anteriormente à autuação impede o contribuinte de impugnar administrativamente a mesma autuação interpondo os recursos cabíveis naquela esfera. Ao entender de forma diversa, o acórdão recorrido negou vigência ao artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 22.09.80.
II - Recurso especial conhecido e provido."

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

Por outro lado, se o mérito for apreciado no âmbito administrativo e o contribuinte sair vencedor, a Administração não terá meios próprios para colocar a questão ao



Processo : 10840.004967/92-51

Acórdão : 202-11.235

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 a apelação do contribuinte, torna a pretensão fiscal inexigível, não pode se valer de outro poder para neutralizar a sua vontade funcional, seria o mesmo que atribuir ao Judiciário competência para se manifestar sobre a oportunidade e conveniência do ato administrativo.

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

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

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado⁶ afirma:

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

De outra banda, se o sujeito passivo desta relação jurídica obtiver da Administração um entendimento contrário ao seu, poderá, ainda e prontamente, rediscutir o mesmo mérito em ação ordinária perante a autoridade judiciária. Há, portanto, flagrante desigualdade entre as partes, ferindo claramente o princípio da isonomia⁷.

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

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

⁶ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO – Hugo de brito machado – p 150

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



Processo : 10840.004967/92-51

Acórdão : 202-11.235

curso normal, com a suspensão da cobrança para que aguarde 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.

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

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

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

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

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

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

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



Processo : 10840.004967/92-51
 Acórdão : 202-11.235

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

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

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

A Exposição de Motivos da Lei nº 6.830/80¹², por sua vez, ao se referir ao ingresso em Juízo, concomitantemente 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 em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior”.

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 hipóteses 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.

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 ed. Saraiva)



Processo : 10840.004967/92-51
Acórdão : 202-11.235

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 Câmara do 1º Conselho de Contribuinte, com decisões unânimes nos Acórdãos nºs 103-18.678, 107-04217, 107-04.072, 108-02.943, 108.03.857, 108-03.108 e 108-02.461, cuja ementa transcrevo:

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

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

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

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

3) nenhum prejuízo há ao amplo direito de defesa 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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10840.004967/92-51
Acórdão : 202-11.235

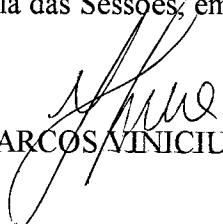
5) os efeitos de uma ação declaratória, dependendo do julgador, não são meramente declaratórios, apresentam também eficácia condenatória e, por conseguinte, geram superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta;

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; e

7) jurisprudência de nossos tribunais superiores (RESP 24.040-6-RJ e RESP nº 7-630-RJ do STJ) corroborara o entendimento, defendido neste voto, de haver renúncia na hipótese dos autos.

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

Sala das Sessões, em 08 de junho de 1999


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA