



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

RECORRIDO DECISÃO
AD/202.119.922
22 de Abril 2002
Brasão Nacional

2º CC-MF
Fl.
338

335

Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

Recorrente: ELDORADO S/A (ATUAL DENOMINAÇÃO DE ELDORADO S/A COMÉRCIO, INDÚSTRIA E IMPORTAÇÃO)
Recorrida : DRJ em Curitiba - PR

MF - Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
de 13 / 04 / 2002
Rubrica

PIS. EXIGÊNCIA FUNDADA NOS DECRETOS-LEI Nºs 2.445 E 2.449, DE 1988. NULIDADE DO LANÇAMENTO.
Tendo a autuação se fundado nas disposições dos Decretos-Lei nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988, declarados inconstitucionais pelo STF e que tiveram sua execução suspensa por Resolução do Senado Federal, impõe-se a anulação do processo *ab initio*. Em razão do disposto na IN SRF nº 31/97 e no Decreto nº 2.396/97, fica superada a renúncia à via administrativa.
Recurso provido para anular o processo *ab initio*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **ELDORADO S/A (ATUAL DENOMINAÇÃO DE ELDORADO S/A COMÉRCIO, INDÚSTRIA E IMPORTAÇÃO).**

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para anular o processo *ab initio*. Vencidos os Conselheiros Adolfo Montelo (Relator), Henrique Pinheiro Torres e Antônio Carlos Bueno Ribeiro, que não conheciam da matéria objeto de ação judicial. Designado o Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt para redigir o acórdão. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Selmo Augusto Campos Mesquita.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Eduardo da Rocha Schmidt
Eduardo da Rocha Schmidt
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Raimar da Silva Aguiar, Ana Neyle Olímpio Holanda e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.

cl/ovrs/mdc/mb



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

Recorrente: **ELDORADO S/A (ATUAL DENOMINAÇÃO DE ELDORADO S/A
COMÉRCIO, INDÚSTRIA E IMPORTAÇÃO)**

RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, a seguir, o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 320/326:

“Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foi lavrado o auto de infração de fls. 04/18, que exige o recolhimento de 4.366.427,13 Ufir de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e 4.316.654,57 Ufir de multas de lançamento de ofício de 50 e 100%, previstas no art. 86, § 1º, da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 2º da Lei n.º 7.683, de 02 de dezembro de 1988, e art. 4º, I, da Medida Provisória n.º 298, de 29 de julho de 1991, convertida na Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, além dos acréscimos legais.

A autuação, cientificada em 29/12/1994, ocorreu devido à falta de recolhimento da contribuição para o PIS, relativa aos períodos de apuração de 01/07/1989 a 31/05/1990, 01/09/1990 a 31/12/1990, 01/12/1991 a 31/12/1992 e de 01/08/1993 a 30/04/1994, conforme demonstrativos de apuração às fls. 04/10 e de multa e juros de mora às fls. 11/15, tendo como fundamento legal o art. 3º, “b”, da Lei Complementar n.º 7, de 07 de setembro de 1970, combinado com o art. 1º, parágrafo único, da Lei Complementar n.º 17, de 12 de dezembro de 1973, e o art. 1º do Decreto-lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, combinado com o art. 1º do Decreto-lei n.º 2.449, de 21 de julho de 1988.

Tempestivamente, em 31/01/1995, a interessada, por intermédio de representante regularmente habilitado (procuração à fl. 37), apresentou a impugnação de fls. 21/36, instruída com os documentos de fls. 38/44, cujo teor é sintetizado a seguir.

Alega, a impugnante, a insubsistência do auto de infração em face de haver, previamente à autuação, interposto ações judiciais contestando a matéria dela objeto, tendo efetuado depósitos judiciais suspendendo a exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, II, do Código Tributário Nacional – CTN (lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966). Sustenta que, na hipótese de não lograr êxito no âmbito judicial, os depósitos serão convertidos em renda da União.

Acrescenta que, pela suspensão da exigibilidade do crédito, tendo em vista o disposto no art. 62 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de

A



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

1972, o fisco está impossibilitado de intentar qualquer procedimento que vise a sua cobrança.

Ainda em face da suspensão da exigibilidade, alega não haver atraso de pagamento, não haver inadimplemento e nem mora, descabendo a cobrança de multa e de juros de mora.

Em relação à multa prevista no art. 4º da Lei n.º 8.218, de 1991, alega que não se refere à falta de entrega de Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, mas apenas à falta de entrega de declaração de ajuste para os impostos e contribuições que a exigem, uma vez que a apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS é mensal e lançada pelos contribuintes em guia de recolhimento. Cita o Ato Declaratório n.º 34, de 08 de dezembro de 1993, das Coordenações-Gerais dos Sistemas de Arrecadação e de Tecnologia e Sistema de Informações, argüindo que a multa referida apenas pode ser aplicada na hipótese de se deixar de apresentar a declaração com o intuito de eximir-se dolosamente do pagamento da contribuição, o que defende não ser o caso em questão, uma vez que depositou judicialmente os valores exigidos de contribuição.

Quanto à contribuição para o PIS calculada com base nos Decretos-leis n.ºs. 2.445 e 2.449, de 1988, contesta sua constitucionalidade à luz do art. 195 da Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, contrapondo os conceitos de receita operacional bruta e faturamento, sobre os quais discorre, ressaltando, ao final, o julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal – STF, do Recurso Extraordinário n.º 148.754-2, no qual foi declarada a inconstitucionalidade daqueles decretos-leis.

Em cumprimento ao despacho de fls. 46, foram anexados, às fls. 48/118, documentos relativos à concessão judicial e aos depósitos judiciais efetuados.

Às fls. 120/121, consta a Decisão n.º 3481/95.11.1137, de 22/01/1996, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP – DRJ/SPO, não tomando conhecimento da impugnação quanto a matéria ‘sub judice’, declarando, em conseqüência, a definitividade da exigência a ela relativa no âmbito administrativo e sobrestando o julgamento relativamente à multa de ofício e aos acréscimos legais até decisão terminativa do processo judicial, condicionado ao trânsito em julgado desfavorável à contribuinte. Dessa decisão da DRJ/SPO, deu-se ciência à interessada em 15/03/1996 (fls. 124/125).

No anverso da fl. 134, encaminhamento da Delegacia da Receita Federal em São Paulo/SP para a DRJ/SPO, para julgamento do auto de infração impugnado, e em seu verso, em face da Portaria do Ministério da

A



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

Fazenda nº 416, de 21 de novembro de 2000, para esta Delegacia de Julgamento.

Em cumprimento ao despacho de fl. 135, implementado pelo termo de intimação de fls. 317/318, foram anexados os documentos de fls. 136/316, relativos às ações judiciais interpostas pela contribuinte."

Pela Decisão nº 610, de 22 de junho de 2001 (fls. 320/326), a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR, em face da Decisão de fls. 120/121, prolatada pela DRFJ em São Paulo-SP, houve por bem em considerar definitivo o lançamento quanto ao principal – Contribuição ao PIS –, restando para julgamento apenas a impugnação quanto à possibilidade de lavratura de auto de infração e aplicação da multa de ofício e de acréscimos legais, que não foram objeto de apreciação anterior.

Ainda, que:

- a) pelo fato de a matéria tributável estar *sub judice* não é fator impeditivo à constituição do crédito fiscal;
- b) a contribuinte, por meio das Medidas Cautelares de nºs 88.0039654-2 (fls. 148/157) e 90.0000095-5 (fls. 188/206), apenas obteve autorização para depositar a contribuição em juízo (fls. 207 e 208, respectivamente), para, assim, suspender a exigibilidade do crédito, não havendo, desta forma, medida judicial determinando a suspensão da cobrança; e
- c) não procede a arguição de nulidade por não se encontrarem presentes os requisitos do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

Demais fundamentos da decisão estão às fls. 323/325, a qual teve a ementa que transcrevo:

"Ementa: ATIVIDADE DE LANÇAMENTO. OBRIGATORIEDADE.

Sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, faz-se necessária sempre que presente os pressupostos legais.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO.

A multa de ofício e os juros de mora lançados pela falta de recolhimento de contribuição devida são aplicáveis mesmo na hipótese de se encontrar a matéria tributável em discussão na esfera judicial e mesmo havendo suspensão de exigibilidade por depósitos judiciais.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. REDUÇÃO.

Em face do princípio da retroatividade benigna, reduz-se o percentual de multa de ofício de 100% para 75%, previsto na Lei n.º 9.430, de 1996.



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

TRD. JUROS DE MORA. EXCLUSÃO.

Exclui-se a aplicação da Taxa Referencial Diária – TRD como juros de mora no período compreendido entre 04/02/1991 e 29/07/1991.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformada com a decisão de primeiro grau, a contribuinte apresentou o Recurso Voluntário de fls. 333/359, acompanhado das cópias reprográficas de fls. 360/387, e, em substituição ao depósito recursal, apresentou a Carta de Fiança Bancária de fl. 389, no valor de R\$5.343.985,02.

Nas razões de recurso, em síntese, a recorrente aduz sobre:

- (i) os fatos;
- (ii) o direito, quanto à insustentabilidade do crédito tributário imposto, dada a inconstitucionalidade da norma que o sustenta e do conteúdo do Decreto n.º 2.346/97;
- (iii) a decretação da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88, como consta das decisões que transcreveu;
- (iv) a edição da Resolução nº 49, de 1995, do Senado Federal;
- (v) a decisão judicial obtida, transitada em julgado, e a conseqüente norma de regência da Contribuição ao PIS aplicável ao recorrente; e
- (vi) a impossibilidade de se considerar em mora o contribuinte que promoveu o depósito judicial do tributo, observado o prazo legal de vencimento.

Ao final, pede a reforma da decisão monocrática para afastar a exigência fiscal.

É o relatório.



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

**VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
ADOLFO MONTELO**

O Recurso Voluntário foi apresentado tempestivamente aos 24/09/2001, com relação à Decisão de fls. 320/326, proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba-PR, visto que a recorrente foi cientificada aos 24/08/2001 (Sexta-feira).

Referido recurso subiu para apreciação deste Colegiado sem o depósito recursal de 30%, previsto para a sua admissibilidade, mas foi apresentada a Carta de Fiança Bancária de fl. 389, que substitui tal exigência.

Como relatado, a presente lide versa sobre a exigência de contribuição devida ao PIS que foi lançada com base nas Leis Complementares de nºs 7/70 e 17/73, com as alterações previstas nos Decretos-Leis nºs 2.445 e 2.449/88, que foram julgados inconstitucionais.

Quanto à Decisão de fls. 120/121, proferida aos 08/03/96, pela DRFJ em São Paulo-SP, a contribuinte foi cientificada aos 15 de março de 1996 (fl. 125), e dela não se manifestou.

A autoridade de primeira instância, naquela oportunidade competente para decidir, houve por bem em declarar definitivo o lançamento quanto ao principal, pois entendeu que houve a renúncia da contribuinte à discussão da lide na esfera administrativa, quanto à exigência da contribuição, em face da proposição de ação judicial versando sobre a exigência.

Ainda, com relação à multa de ofício e os juros de mora, sobrestou o julgamento da impugnação até a decisão terminativa do processo judicial, dizendo, ainda, que o processo fiscal só deveria retornar para julgamento se a decisão judicial transitada em julgado fosse desfavorável à contribuinte.

A contribuinte, em nenhum momento, trouxe para os autos os demonstrativos, homologados pelo judiciário, que possa dar conhecimento à Administração Tributária dos valores devidos em razão do decidido no processo judicial, para fins de comparação com os depósitos que efetuou e os valores que levantou a seu favor, apesar de regularmente intimada (fls. 317/3 18, itens '2 e 3').

Em análise do decidido pelo judiciário na Ação Cautelar noticiada à fl. 379, constata-se que a contribuinte foi autorizada e efetuou o levantamento de valores depositados em juízo, com relação à diferença apurada entre o que dispõe a Lei Complementar n.º 7/70 e as alterações inconstitucionais dos Decretos citados.

Também, a Ação Ordinária teve decisão idêntica como se vê de fl. 367, onde consta (... *julgo PROCEDENTE a presente ação para DECLARAR o direito das autoras não sujeitarem-se às normas dos Decretos-Leis nºs 2445/88 e 2449/88, e sim continuar efetuando os pagamentos de suas contribuições devidas ao PIS, na forma estipulada pela Lei Complementar n.º 7/70. ...*).



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

Da renúncia à esfera administrativa.

Não procede o inconformismo da recorrente contra a decisão recorrida, proferida pela DRF em São Paulo-SP, tendo em vista ser do mesmo objeto do lançamento a ação judicial que intentou no sentido de ser declarada a inexistência de relação jurídico-tributária da Contribuição ao PIS-Faturamento.

Com efeito, essa decisão teve como base o art. 38, parágrafo único, da Lei n.º 6.830/80 c/c o art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei n.º 1.737/79, segundo a síntese da interpretação sistemática desses dispositivos legais pela Administração Tributária expressa no ADN COSIT n.º 01/97.

Esse tema da renúncia à via administrativa, mesmo que a medida judicial seja de natureza declaratória (que não é a situação no caso vertente) e tenha sido intentada antes do lançamento (situação aqui presente), foi tratado com propriedade na Declaração de Voto do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, referente ao Acórdão n.º 202-09.261, que abaixo transcrevo:

“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 n.º 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

A



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. Superior, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo. Autônoma, porque a parte não está obrigada a recorrer, antes, às instâncias administrativas, para ingressar em Juízo.

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

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

.....
55. O controle jurisdicional se exerce por uma intervenção do Poder Judiciário no processo de realização do direito. Os fenômenos executórios saem da alçada do Poder Executivo, devolvendo-se ao órgão jurisdicional.... A Administração não é mais órgão ativo do Estado. A demanda vem situá-la, diante do indivíduo, 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.

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 :

"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

A



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

integram estes órgãos coletivos são mais ou menos interessados nas controvérsias - contribuinte e funcionários fiscais.

Incluem-se, portanto, tais tribunais, entre os órgãos da administração, e as suas decisões são administrativas sob o ponto de vista formal. Não constituem, portanto, um sistema jurisdicional, mas são partes integrantes da administração julgando os seus próprios atos com a colaboração de particulares."

Neste sentido, também, observa Hugo de Brito Machado :

"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."

Dai 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 :

"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."



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

“Como ficou visto, os agentes fiscais do Estado efetuaram lançamento fiscal contra a Recorrida, instaurando-se o processo contencioso administrativo, o qual já se achava no Conselho de Contribuintes, para julgamento de recurso contra a Fazenda, quando se apercebeu esta de que o contribuinte havia impetrado mandado de segurança visando exonerar-se da obrigação fiscal em tela, razão pela qual o recurso foi considerado prejudicado e o lançamento definitivamente constituído, inscrevendo-se a dívida ativa e iniciando-se a execução.

Na verdade, havia o Recorrido tentado por-se salvo da autuação, por meio de mandado de segurança impetrado antes do lançamento, o qual, aliás, foi extinto sem apreciação do mérito.

Defendendo-se agora da execução, alega nulidade do título que a embasa ao fundamento de ausência do julgamento de seu recurso.

Não tem razão, entretanto. Com efeito, havendo atacado, por mandado de segurança, ainda que preventivo, a legitimidade da exigência fiscal em tela, não havia razão para julgamento de recurso administrativo, do mesmo teor, incidindo a regra do art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830/80, segundo a qual, a impugnação da exigência fiscal em juízo “importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Em tais circunstâncias, abrevia-se a ultimação do processo administrativo que, mediante a inscrição do débito, dá ensejo à execução forçada em juízo. Embargada esta, corre o processo em apenso ao da primeira ação, para julgamento simultâneo, em face da conexão, na forma do art. 105 do CPC. Trata-se de medida instruída no prol da celeridade processual, e que por outro lado, nenhum prejuízo acarreta para o contribuinte devedor.

Com efeito, se a decisão judicial lhe foi favorável, a execução resultará trancada; e se desfavorável, não terá retardado injustificadamente a realização do crédito fiscal.

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)

A



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

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.

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



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

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 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, 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 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.

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



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

Fazenda Pública e, por conseguinte, gera superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta.

Oportuno, neste passo, lembrar os ensinamentos sempre precisos de Pontes de Miranda, 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, 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: “Não pode a autoridade administrativa ou o tribunal ditar normas para o juiz da ação declaratória”.

Dessarte, dúvida não há quanto aos possíveis efeitos condenatórios da ação declaratória, possibilitando a anulação dos efeitos da decisão administrativa.

Disse, por fim, o ilustre Conselheiro, após transcrever o artigo 38, da Lei nº 6.830/80 (Lei das Execuções Fiscais - LEF): “Verifica-se que a renúncia a esfera administrativa somente ocorre quando o contribuinte se insurge contra o lançamento, isto é, o Auto de Infração ou Notificação de

A



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

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, 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 subsidio 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:

“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



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

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 50., 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".

Assim, não assiste razão à recorrente ao pleitear a reforma quanto ao decidido em primeira instância no que diz respeito a renúncia à esfera administrativa, em relação ao principal (Contribuição ao PIS-Faturamento), como consta da Decisão de fls. 120/121.



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

No que diz respeito ao Recurso contra a Decisão proferida pela DRFJ em Curitiba-PR, também não merece reparos, visto que do Termo de fl. 02 constou: '*... A fim de constituir o crédito tributário do FINSOCIAL, PIS e do COFINS lavraremos Auto de Infração dos valores não declarados em DCTF, devendo a Secretaria da Receita Federal abster-se de qualquer ato para a cobrança dos créditos tributários constituídos pelo referido Auto de Infração, até que sejam julgados em definitivo as ditas ações*'.

Entendo deva ser apreciada a matéria diferenciada daquela levada ao conhecimento do judiciário, no que diz respeito à preliminar de nulidade, à multa de ofício e aos juros de mora.

Para a matéria, referente à nulidade do lançamento, fico com os fundamentos de fls. 322/325, que deram suporte para a decisão, e transcrevo algumas das assertivas:

"16. ... o fato de a matéria estar sub judice não é fator impeditivo à constituição do crédito fiscal. Pelo contrário, mesmo havendo depósito do montante integral ou concessão de medida liminar em mandado de segurança, cuja consequência é a mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II e IV, do CTN), é obrigatório, ao fisco, constituir o crédito, por meio de lançamento de ofício, ficando a exigibilidade (cobrança), se for o caso, condicionada à razão da suspensão.

(...)

18. Quanto a alegação de nulidade, esclareça-se que, não se encontrando presentes os requisitos do art. 95 do Decreto nº 70.235, de 1972, não procede a arguição da impugnante."

Quanto aos consectários legais, entendo incabível a imposição da multa de ofício e dos juros de mora, no limite dos depósitos judiciais promovidos pela recorrente, pois, caso seja vencedora a Fazenda Pública na conversão em renda da União, tais depósitos são considerados pagamentos à vista na data em que efetuados, daí, não haver mora da contribuinte a ser purgada com a imposição da penalidade e dos juros remuneratórios.

Mediante todo o exposto e o que dos autos consta, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso quanto à matéria diferenciada para excluir a multa de ofício e os juros de mora.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002


ADOLFO MONTELO



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

**VOTO DO CONSELHEIRO EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT
RELATOR-DESIGNADO**

Ouso divergir do ilustre Conselheiro Relator, em que pese os sólidos fundamentos de seu voto.

Com efeito, como visto, em razão do assunto se encontrar em discussão na esfera judicial, o que importaria em “renúncia à via administrativa”, deixou o ilustre prolator da decisão recorrida de conhecer da impugnação apresentada pela Contribuinte com relação às questões discutidas em juízo, no que se conformou à jurisprudência dominante sobre a matéria, inclusive do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (REsp 7630/RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, ac. unân. da 2ª T. do STJ, pub. DJU 22.4.91, p.4777).

Por consequência, manteve, nesta parte, o auto impugnado, considerando definitivamente constituído na esfera administrativa o lançamento efetuado, através do qual se apurou o montante devido levando em conta as disposições dos Decretos-Lei nºs 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Desconsiderou, todavia, o ilustre prolator da decisão recorrida os termos da Instrução Normativa nº 31, de 8 de abril de 1997, que dispôs:

"Art. 1º. Fica dispensada a constituição de créditos da Fazenda Nacional relativamente:

(...)

VI - a parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores."

Disposição similar consta do Decreto nº 2.396/97, que determina que as decisões definitivas do STF sobre a inconstitucionalidade de dispositivos legais devem ser observadas pela Administração Pública.

Assim sendo, impõe-se seja superada a renúncia à esfera administrativa para analisar-se o mérito da controvérsia, onde a anulação do auto de infração é a solução adequada, conforme se firmou a jurisprudência do 2º Conselho de Contribuintes, como se vê das ementas a seguir transcritas:

"PIS - EXIGÊNCIA FUNDADA NOS DECRETOS-LEIS NºS 2.445 E 2.449, DE 1988.



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

A Resolução do Senado Federal nº 49, de 09/10 95, suspendeu a execução dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88, em função de inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. Cancela-se a exigência da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS calculada com supedâneo naqueles diplomas legais. Recurso a que se dá provimento para declarar a nulidade do lançamento por estar embasado em legislação declarada inconstitucional.”

(1ª Câm. do 2º C. C., Recurso 102687, Acórdão nº 201-72459, Rel. Cons. Jorge Freire, dec. p/ maioria, j. 3.2.99)

“PIS – RECEITA OPERACIONAL – DECRETOS-LEI Nº 2.445 88 E 2.449 88 – STF – INCONSTITUCIONALIDADE – SENADO FEDERAL.

É suspensa a execução dos Decretos-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal (Resolução nº 49 de 9/10/95, do Senado Federal)

LANÇAMENTO DE EXIGÊNCIA CANCELADA.

Fica cancelado o lançamento, relativo à parcela da Contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970. (Medida Provisória nº 1.175, de 27 de outubro de 1975). Recurso de ofício negado.”

(1ª Câm. do 2º C. C., Recurso nº 964, Acórdão nº 201-71115, Rel. Cons. Luiza Helena Galante de Moraes, dec. unân., j. 16.10.97)

“PIS – DECRETOS-LEI Nº 2.445 E 2.449, DE 1988.

A Resolução do Senado Federal nº 49, de 9.10.95, suspendeu a execução dos Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88, em função de inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. Cancela-se a exigência da Contribuição ao PIS calculada com supedâneo naqueles diplomas legais. Recurso a que se dá provimento, declarando a nulidade do lançamento, por estar embasado em legislação declarada inconstitucional.”

(1ª Câm. do 2º C. C., Recurso nº 101801, Acórdão nº 201-72215, dec. p/ maioria, j. 10.11.98)

“PIS – EXIGÊNCIA FUNDADA NOS DECRETOS-LEI Nº 2.445 E 2.449, DE 1988.



Processo : 10880.046346/94-58
Recurso : 119.922
Acórdão : 202-13.738

A Resolução do Senado Federal nº 49, de 9.10.95, suspendeu a execução dos referidos Decretos-lei, em função de inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 148.754-2/RJ, afastando-os definitivamente do ordenamento jurídico pátrio. Processo a que se anula ab initio, em face de o lançamento estar embasado em legislação declarada inconstitucional."

(2ª Câmara do 2º C. C., Recurso nº 101897, Acórdão nº 202-10488, dec. unân., j. 15.9.98)

"PIS/FATURAMENTO. É insubsistente a exigência fiscal que tem como base legal os Decretos-lei nº 2.445/88 e 2.449/88 pelo fato dos mesmos terem sido declarados inconstitucionais pelo STF."

(7ª Câmara do 1º C. C., Recurso nº 14794, Acórdão nº 107-05982, dec. unân., j. 12.5.2000)

Ora, como se sabe, lei inconstitucional é lei nula, e nulidade é vício que atinge um ato jurídico em nascedouro, impedindo com que produza efeitos.

Assim, tendo a autuação se fundado exatamente no fato de a empresa recorrida ter recolhido o PIS nos termos da Lei Complementar nº 7/70, sem observar as disposições dos Decretos-Lei nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988, declarados inconstitucionais pelo STF e que tiveram sua execução suspensa pelo Senado Federal, impõe-se a anulação do processo.

Deste modo, dou provimento ao recurso para anular o processo *ab initio*.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2002

EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT