



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003902/2002-43
Recurso nº : 124.200
Acórdão nº : 203-09.714

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 20 / 06 / 2005
Cláudio
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : SUDAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CIGARROS LTDA.
Recorrida : DRJ em Ribeirão Preto - SP

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL. CONCOMINTÂNCIA COM A VIA ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. Se a própria recorrente escolheu trilhar o caminho do processo judicial, não cumulável simultaneamente com o administrativo, adiantando-se a qualquer ação fiscal, seja propondo ação declaratória, anulatória, mandado de segurança, etc., e tiver assegurada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial, resta à Fazenda Pública, unicamente, preservar o crédito tributário, cumprindo o disposto no artigo 142 do CTN, que lhe atribui competência privativa para efetuar o lançamento, posto que obrigação tributária não constituída não é passível de vir a ser exigível.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **SUDAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CIGARROS LTDA.**

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

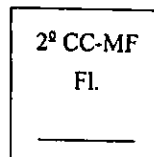
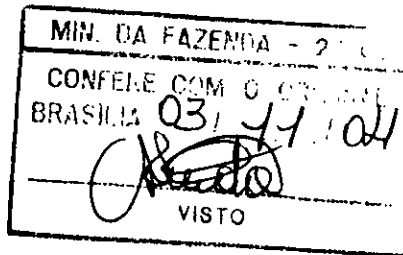
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins, Rodrigo Bernardes Raimundo de Carvalho (Suplente), Emanuel Carlos Dantas de Assis, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Cesar Piantavigna.
Eaal/imp

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/04
Cláudio
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003902/2002-43
Recurso nº : 124.200
Acórdão nº : 203-09.714



Recorrente : SUDAN INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CIGARROS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, referente à constituição de crédito tributário do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, em razão da diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, no período de novembro de 1999 a novembro de 2002, no valor total de R\$67.777.670,18, cuja ciência se deu em 28/02/2003.

Por bem descrever os fatos, reproduzo abaixo parte do relatório da decisão *a quo*:
Segundo consta do termo de verificação (fls. 570/575), na primeira ação judicial a empresa vem litigando com a União no sentido ver reconhecido seu direito de recolher o IPI com base no Decreto-lei nº 34, de 18/11/66, sem levar em conta as alterações posteriores. Na segunda ação o objeto é o direito de crédito do IPI decorrente da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem isentos, não-tributados e tributados com alíquota zero. O auto de infração se refere ao IPI não-lançado em razão da primeira ação judicial e à falta de recolhimento em razão dos créditos escriturados com base na segunda ação judicial. Informou a fiscalização que não foi lançada a multa de ofício em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Regularmente notificado do auto de infração em 28/02/03, apresentou o sujeito passivo impugnação de fls. 643/6554, instruída com os documentos de fls. 655 e seguintes.

Alegou que a autuação se refere unicamente a valores não recolhidos aos cofres da União em face das medidas judiciais. Disse que na primeira ação obteve a tutela antecipada que lhe garante o direito de recolher o IPI com base no DL nº 34/66 e que, na segunda ação, foi concedido agravo de instrumento com efeito suspensivo que permite à impugnante escriturar os créditos fictos de IPI. Diante disto, pleiteou a nulidade do auto de infração, pois sua lavratura só se justifica na ocorrência de uma infração à legislação tributária, o que não ocorreu no caso concreto porque seu procedimento está amparado em ordens judiciais. O fato da liminar e a tutela antecipada antecederem o lançamento impede a constituição do crédito tributário, pois enquanto a Fazenda Pública estiver impedida de exercer o lançamento, não corre o prazo de decadência. Com a constituição do crédito tributário ocorreu prejuízo ao seu direito de defesa porque não pode discutir o mérito da questão no processo administrativo. Requereu o cancelamento do auto de infração, assim como provar o alegado por todos os meios em direito admitidos.

Apreciando as razões postas na impugnação, o Colegiado de primeira instância proferiu decisão assim ementada:

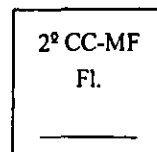
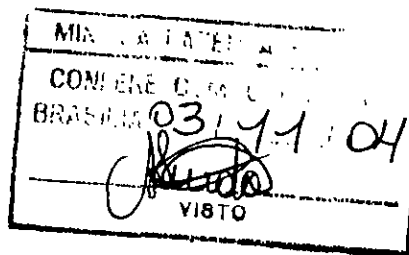
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003902/2002-43
Recurso nº : 124.200
Acórdão nº : 203-09.714



Ementa: PRODUÇÃO DE PROVAS.

Indefere-se o pleito de produção de provas quando a controvérsia se refira exclusivamente a matéria de direito e os autos já estejam convenientemente instruídos.

CONCOMITÂNCIA. PROCESSO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO.

Nos casos de constituição de crédito tributário, as autoridades administrativas estão legalmente impedidas de apreciar questões submetidas ao crivo do Poder Judiciário.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Incorre cerceamento de defesa na hipótese de renúncia às instâncias administrativas, pois ainda que o processo judicial seja extinto sem o julgamento de mérito, o mérito da autuação poderá ser rediscutido em embargos do devedor, a teor do art. 745 do CPC.

Lançamento Procedente.

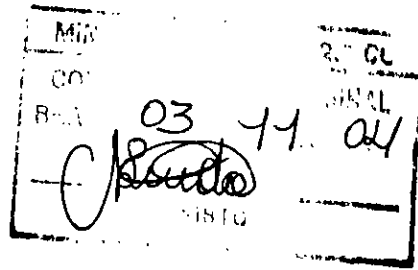
Intimada a conhecer da decisão em 26/06/2003, a empresa insurreta contra seus termos, apresentou, em 23/07/2003, recurso voluntário a este Eg. Conselho de Contribuintes, basicamente com as mesmas razões de dissentir apresentadas na impugnação.

A autoridade preparadora informa a efetivação do arrolamento de bens para fins de garantir a instância recursal, conforme fl. 895.

É o relatório.



Processo nº : 10882.003902/2002-43
Recurso nº : 124.200
Acórdão nº : 203-09.714



VOTO DA CONSELHEIRA RELATORA MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

Em que pese os argumentos de defesa apresentados, entendo não comportar seu acatamento pelas razões a seguir aduzidas.

Em longo arrazoado pretende a recorrente que esta Câmara afaste a aplicação ao caso concreto constante dos presentes autos de normas regularmente editadas e inseridas no ordenamento jurídico pátrio em razão de entender se encontrar resguardado por decisões judiciais que autorizam a adoção da forma de recolhimento que utilizou. E que a demora na prestação judicial não tem o condão de fazer com que ocorra a decadência e possa o contribuinte beneficiar-se da preclusão administrativa ou decadência de a Administração lançar o tributo.

A matéria é bastante controvertida. Não se encontra pacificada nem na esfera administrativa, nem na esfera judicial.

Na lição do professor José Alfredo Baracho¹. *"A jurisdição é a função de declarar o direito aplicável aos fatos, bem como é a causa final e específica da atividade do judiciário."*

No direito tributário, ressalte-se a sua tipicidade estrita, à semelhança do direito penal, isto é, somente poderá ser exigido, facultado ou proibido o que for positivado na norma, ou permitido aquilo em que ela for silente (não juridicizar) no contexto da tributação.

O princípio da legalidade é o que melhor traduz o Estado Democrático de Direito, na medida em que afiança os direitos fundamentais contra o arbítrio ou a livre discricionariedade dos governantes sobre a vida, a liberdade e o patrimônio dos indivíduos e da sociedade.

Professa o mestre Diógenes Gasparini²:

O princípio da legalidade, resumido na proposição 'suporta a lei que fizeste', significa estar a administração pública, em toda a sua atividade, presa aos mandamentos da lei, deles não podendo se afastar, sob pena de invalidade do ato e responsabilidade do seu autor. Qualquer ação estatal sem o correspondente calço legal, ou que exceda ao âmbito demarcado pela lei, é injurídica e expõe-se à anulação.

Um fundamental princípio deduzido do princípio da legalidade é o princípio da reserva legal.

É um princípio cuja importância tem especial destaque e aplicação nos sub-ramos do Direito Penal e no Direito Tributário. Neles o princípio da reserva legal torna-se estrito e não sopesável em razão da sua principal característica: a tipicidade.

Ressaltando a importância desse princípio no Direito Tributário, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, determina a interpretação literal da norma tributária em situações que especifica, dentre elas, aquela que resulte em exclusão de crédito tributário.

¹ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Processo Constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 75.

² GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 6.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE C. ORIGINAL
BRASÍLIA 03/11/04
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10882.003902/2002-43
Recurso nº : 124.200
Acórdão nº : 203-09.714

A exigência de que a fração a ser atingida pela regra jurídica seja antecipadamente decotada da realidade é que permite a incidência de outro princípio intimamente ligado ao da reserva legal: o princípio da segurança jurídica. Ou seja, a certeza de que a investida do Estado sobre os direitos individuais, representados pela liberdade e o patrimônio, estão contidos nos limites do tipo, do modelo desenhado na regra jurídica posta. Via de regra, constitui-se em ato administrativo vinculado naquilo que diz respeito à iniciativa e ação do Estado.

Em particular, o direito tributário constitui-se na forma de avanço do Estado sobre o patrimônio do particular com vistas à formação do grande fundo condominial preservador da soberania estatal frente aos outros e, principalmente, gerador das variadas possibilidades de persecução do bem coletivo e da paz social.

Segundo ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho³, como está na Constituição de 1988, *"o princípio da legalidade da tributação exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória, clara, precisa, suficiente)."*

Maria de Fátima Ribeiro⁴ pinçou com felicidade o pensamento do mestre Aliomar Baleeiro que destacou, no mesmo sentido, *"que o tributo é ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação."*

Afirmou, também, o mestre⁵: *"As constituições, desde a independência americana, e a revolução francesa, o trazem expresso, firmando a regra secular de que o tributo só se pode decretar em lei, como ato da competência privativa dos parlamentos"*.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁶, aduz que:

O princípio vige e vale em todo o território nacional subordinando os legisladores das três ordens de governo da Federação. Nenhum tributo (gênero), tirante as exceções expressas, pode ser instituído (criado) ou alterado (majorado ou minorado após criado) sem lei. Há princípio da legalidade na instituição e na majoração dos tributos, como especialmente dita a Constituição.

Prosseguindo, afirma:

Como é sabido, a Constituição não cria tributos senão que dá competência às pessoas políticas para instituí-los e alterá-los. Destarte, o princípio da legalidade tem como destinatários os poderes legislativos da União, dos Estados-Membros, incluído o Distrito Federal, e dos Municípios. Só se tributa e altera tributo por lei. Nullum tributum, nulla poena sine lege.

Paulo de Barros Carvalho⁷, por sua vez ministra que

A lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, assim no plano federal que no estadual e no municipal. E estabelecer que um tributo equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu

³ COELHO. Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 202.

⁴ RIBEIRO. Maria de Fátima. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Coordenação de Carlos Valder Nascimento, São Paulo: Forense. p. 198.

⁵ BALEEIRO. Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. São Paulo: Forense. p. 79

⁶ COELHO. *Op. Cit.* p. 202.

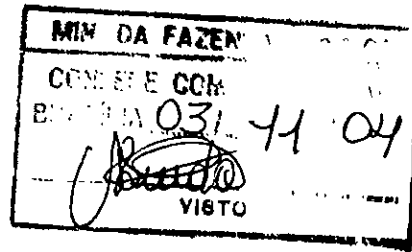
⁷ CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 60.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10882.003902/2002-43
Recurso nº : 124.200
Acórdão nº : 203-09.714



reconhecimento no nível da realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito em face de outro sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica. Diríamos, em linguagem técnica, que criar um tributo corresponde a enunciar os critérios da hipótese – material, espacial e temporal – sobre determinar os critérios da consequência – subjetivo (sujeito ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Assinale-se que à lei instituidora é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação...

Valendo-me da doutrina citada, entendo que não compete a órgão julgador da Administração, a partir de interpretações, decidir a aplicação ou não de determinada norma tributária a fatos para os quais a referida aplicação foi clara e expressamente formulada.

As sentenças proferidas pelo Poder Judiciário encontram-se com sua eficácia plenamente preservada. A lavratura do Auto de Infração se deu em cumprimento a legislação específica que assim o determina.

De fato, o artigo 63 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 comanda:

Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (Destaquei.)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

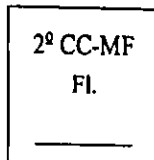
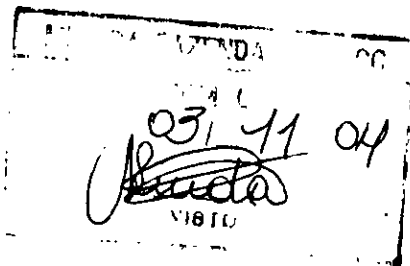
A não lavratura do referido auto de infração, ou o seu cancelamento, como quer a recorrente, implicaria em potencial risco para o cumprimento da legislação tributária, na medida em que se o lançamento, sendo privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN, não for efetuado no prazo de homologação, previsto no § 4º do artigo 150 do mesmo diploma legal, poderá resultar na decadência do direito da Fazenda Pública vir a fazê-lo quando da solução final da lide no Poder Judiciário, se esta lhe for favorável.

O dever de observar a compatibilidade das leis aos preceitos constitucionais que se lhes aplicam é, antes de tudo, do legislador. A prática do ato ou procedimento, pelo agente da Administração, é sempre espedada em norma cujo processo legislativo se desenvolveu consoante a determinação da Carta Magna, portanto, regularmente editada e, até que se manifeste o Poder Judiciário, goza da presunção de validade e eficácia, sendo defeso ao agente da Administração afronta-la.

À Administração Pública cumpre não praticar qualquer ato baseado em lei declarada inconstitucional pela via de ação, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade proferida no controle abstrato acarreta a nulidade *ipso jure* da norma. Quando a declaração se dá



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10882.003902/2002-43
Recurso nº : 124.200
Acórdão nº : 203-09.714

pela via de exceção, apenas sujeita a Administração Pública ao caso examinado, salvo após suspensão da excoutoriedade pelo Senado Federal.

Também as decisões expendidas nas sentenças judiciais ou proferidas em sede dos Conselhos de Contribuintes não são passíveis de ser estendidas a fatos ou pessoas que lhes sejam estranhas.

A propósito da controvérsia empreendida pela recorrente, reporto-me a excerto das lições do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. 1, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134):

(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CNT. Há o inconformado de provocar o judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada."

O fato de serem as esferas administrativa e judicial independentes entre si em nada modifica o entendimento exposto.

Consoante ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro em Direito Administrativo, 15ª edição, pág. 616, "o direito brasileiro adotou o sistema da **jurisdição una**, pelo qual o Poder Judiciário tem o monopólio da função jurisdicional, ou seja, o poder de apreciar, com força de coisa julgada, a lesão ou ameaça de lesão a direitos individuais e coletivos. Afastou, portanto, o sistema da dualidade de jurisdição em que, paralelamente ao Poder Judiciário, existem os órgãos de Contencioso Administrativo que exercem, como aquele, função jurisdicional sobre lides de que a Administração Pública seja parte interessada." (grifo do original)

De posicionamento mais restritivo, como bem reproduz a recorrente em sua defesa, assevera Alberto Xavier que "*O que o direito brasileiro veda é o exercício cumulativo dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação: como a opção por uns ou por outros não é excludente, a impugnação administrativa pode ser prévia ou posterior ao processo judicial, mas não pode ser simultânea.*"

Ou seja, diferentemente da recorrente, entendo que se a própria recorrente escolheu trilhar o caminho do processo judicial, não cumulável simultaneamente com o administrativo, adiantando-se a qualquer ação fiscal, seja propondo ação declaratória, anulatória, mandado de segurança, etc., e tiver assegurada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, resta à Fazenda Pública, unicamente, preservar o crédito tributário, cumprindo o disposto no artigo 142 do CTN, que lhe atribui competência privativa para efetuar o lançamento, posto que obrigação tributária não constituída não é passível de vir a ser exigível.

Por todo o exposto, em razão da opção pela via judicial, voto por negar provimento ao recurso, mantendo a decisão da Delegacia de julgamento em sua integralidade, devendo o crédito tributário constituído aguardar o pronunciamento judicial, nos termos do artigo 475 do Código de Processo Civil.

Sala das Sessões, em 11 de agosto de 2004

MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA