



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10907.001074/98-45
SESSÃO DE : 23 de fevereiro de 2000
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185
RECURSO Nº : 120.445
RECORRENTE : JOEL ANTONIO ZANON
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PR

**CONCOMITÂNCIA DE MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO
COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

Uma vez que a exigibilidade do crédito tributário não está suspensa, o Erário não encontra óbices para efetuar o lançamento do montante correspondente aos impostos devidos, acrescido de juros de mora e multa de ofício. Não se conhece do mérito da questão em litígio.

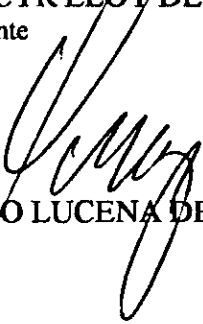
RECURSO QUE SE CONHECE EM PARTE, PARA NEGAR PROVIMENTO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso quanto ao mérito. Na parte conhecida, relativa aos critérios materiais, em negar provimento, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 23 de fevereiro de 2000


MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente


PAULO LUCENA DE MENEZES
Relator

11 JUL 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: LEDA RUIZ DAMASCENO, LUIZ SÉRGIO FONSECA SOARES, CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ, ROBERTA MARIA RIBEIRO ARAGÃO e FRANCISCO JOSÉ PINTO DE BARROS.

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185
RECORRENTE : JOEL ANTONIO ZANON
RECORRIDA : DRJ/CURITIBA/PE
RELATOR(A) : PAULO LUCENA DE MENEZES

RELATÓRIO

Em 1995, o Recorrente promoveu a importação de uma caminhonete Chevrolet S-10, modelo Flostaide LS SWB, zero KM.

Ocorre que, tendo sido surpreendido pelas inovações legais ocorridas no âmbito tributário, que representaram a elevação da alíquota do imposto de importação de 20% (vinte por cento) para 70% (setenta por cento), e por entender ser inadmissível, juridicamente, tal procedimento, o Recorrente impetrou mandado de segurança visando questionar o referido aumento da exação (fl. 01 a 16).

A medida liminar pleiteada foi concedida em um primeiro momento (fl. 17), mas foi posteriormente cassada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (fl. 35/36).

Na sequência, nota-se que foi proferida sentença concedendo a segurança (fl. 37/40), mas esta também foi objeto de integral reforma pelo aludido Colegiado, o qual reconheceu a legalidade da tributação questionada, em decisão proferida em 19/05/97 (fl. 45).

Como o ora Recorrente não efetuou o depósito judicial nem o pagamento do valor em discussão, o Erário lavrou o Auto de Infração de fls. 52 e seguintes, em 23/10/98, exigindo o recolhimento deste montante (incluindo-se o IPI decorrente da importação), com os acréscimos legais devidos.

Na Impugnação apresentada (fl. 64/77), foi aduzido, em síntese, o seguinte: a) a nulidade do auto de infração, por violação ao art. 196 do CTN; b) a improcedência do lançamento efetuado pelo Fisco, posto que o Recorrente efetuou o recolhimento do imposto devido, com base na alíquota de 20% (vinte por cento), sob o amparo de medida judicial (cf. fl. 67/69), que suspendeu a exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, IV). A título de argumentação, foi destacado que, eventual diferença de valores, se existente, deveria lastrear-se na adoção da alíquota de 32% (trinta e dois por cento) e não de 70% (setenta por cento); c) os juros moratórios e a multa de ofício são indevidos, mesmo que a medida liminar tenha sido cassada, visto que “devem ser preservadas as situações de fato que se concretizaram com a concessão” desta (fl. 70). Outrossim, as tipificações das penalidades impostas não se aplicam ao caso concreto, ao passo que o art. 63, § 2º da Lei nº 9.430/96 obsta a exigência de multa de ofício. Por fim, o Recorrente destacou a existência de precedente desta Câmara, relatado pela Conselheira Márcia Melaré.

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

A decisão monocrática, por sua vez, manteve o lançamento tributário, apresentando a respectiva ementa a seguinte redação:

“IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS VINCULADO À IMPORTAÇÃO.

Nulidades. Somente as situações descritas no art. 59 do Decreto nº 70. 235/1972 ensejam a nulidade do procedimento fiscal.

Julgamento do Processo. A propositura de ação judicial, impede a apreciação de idêntica matéria na esfera administrativa, impondo-se, assim, o cumprimento da sentença definitiva emanada do Poder Judiciário.

Multa de ofício. São aplicáveis as multas de ofício se, à época do procedimento fiscal, houver sido proferido Acórdão contrário aos interesses do autuado, no processo judicial que amparava o desembaraço aduaneiro do veículo.

Juros de mora. Os acréscimos legais são aplicáveis, em conformidade com a legislação de regência, ressalvadas as importâncias depositadas que cubram, na data do vencimento, seu montante integral.

Prova Pericial. Considera-se não formulado o pedido de perícia que desatender aos requisitos do art. 16, IV do Decreto nº 70.235/1972, com a redação do art. 1º da Lei nº 8.748/1993. LANÇAMENTO PROCEDENTE”.

Inconformado, o Recorrente interpôs o recurso cabível (fl. 100/116), no qual reitera os argumentos anteriormente apresentados. Salienta, ainda, o que segue: a) “embora seja a cassação da liminar, um dos efeitos da sentença denegatória da segurança, estes efeitos somente se operam com o trânsito em julgado da decisão”, na esteira da doutrina proferida por HUGO DE BRITO MACHADO (fl. 106/107); e b) é ilegal a alíquota de 70% (setenta por cento), visto que o Decreto nº 1391/95, assegurava-lhe o recolhimento da alíquota de 20% (vinte por cento), uma vez que o embarque da mercadoria ocorreu antes da publicação deste Decreto.

O depósito recursal exigido legalmente encontra-se assegurado, em virtude do depósito parcial efetuado pelo Recorrente em 30/11/98 (fl. 78).

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

VOTO

O recurso, além de tempestivo, preenche as demais formalidades legais, pelo que do mesmo tomo conhecimento, em parte, nos termos expostos a seguir.

O mérito da questão, por sua vez, confunde-se com as preliminares suscitadas, razão pela qual tais matérias serão analisadas em conjunto, de forma articulada, seguindo a mesma linha de orientação que adotei em outras ocasiões (v.g. declaração de voto apresentada no Recurso nº 119.285).

1. Processos Judicial e Administrativo Concomitantes.

A interposição de medida judicial por iniciativa do contribuinte, contra a Fazenda Nacional, implica na renúncia da esfera administrativa ou desistência de eventual recurso interposto que tenha o mesmo objeto. Este entendimento, que se harmoniza perfeitamente com a estrutura da divisão de Poderes adotada pelo ordenamento jurídico pátrio, encontra-se contemplado nas seguintes normas:

- Decreto-lei nº 1.737/79 (art. 1º, § 2º): “A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória de nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa renúncia do direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto”;
- Lei nº 6.830/80 (art. 38, parágrafo único): “A propositura, pelo contribuinte, de ação prevista neste artigo, mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida importa renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”;
- Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (Anexo II da Portaria MF nº 55/98, art. 16, § 2º): “O pedido de parcelamento, a confissão irretratável da dívida, a extinção, sem ressalva, do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo Contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso”;

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

- ADN COSIT nº 03/96: “a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial – por qualquer modalidade processual – antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto; b) conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada”;

Não obstante a matéria seja polêmica, tendo suscitado inúmeras divergências, entendo que a interpretação sistemática das normas citadas conduz à seguinte conclusão: a mencionada renúncia à esfera administrativa somente se efetiva nos exatos termos em que a questão foi levada à apreciação do Poder Judiciário, em face dos princípios e da delimitação de competências constitucionalmente definidos.

No plano doutrinário, diversos estudiosos já se posicionaram a esse respeito, podendo-se apontar, a título de ilustração, o entendimento de NATANAEL MARTINS:

“(…), como já enfatizamos em diversas oportunidades, a renúncia às instâncias administrativas somente ocorre apenas e tão-somente nos limites da lide posta à apreciação do Poder Judiciário.

Conseqüentemente, a não observância, por exemplo, de princípios e garantias que informam o ato de lançamento podem e devem ser apreciados como argumentos de defesa nas instâncias administrativas, bem como a aplicação de multas e/ou juros também o podem, desde que não estejam em debate na ação judicial proposta” (“Questões de Processo Administrativo Tributário” in *Processo Administrativo Fiscal*, v. 2, Ed. Dialética, p. 91).

Já no âmbito administrativo, verifica-se a existência de julgados com idêntica orientação, como é o caso da seguinte decisão proferida pela Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: “as questões postas ao conhecimento do Judiciário implicam em impossibilidade de discutir o mesmo mérito na instância administrativa, seja antes ou após o lançamento, posto que as decisões daquele Poder têm insitas a si os efeitos da *res judicata*. Todavia, sendo a autuação posterior à demanda judicial, nada obsta que se reconheça do recurso quanto à legalidade no lançamento em si, que não o mérito litigado no Judiciário” (Acórdão nº 201-71124, DOU I de 12/05/98, p. 6).

No mesmo sentido, ainda, as decisões proferidas pela Terceira (Acórdão 103-19.948) e Oitava (Acórdão nº 108-05.234) Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes.

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

2. Do lançamento tributário: inexistência de impedimentos a sua efetivação.

No caso concreto, como relatado, a exigibilidade do crédito tributário encontrava-se suspensa, em virtude da concessão de medida liminar e da posterior concessão da segurança. No entanto, com o advento de decisão reformando a sentença de primeira instância, em 19/05/97, a exigência de impostos, multas e juros de mora foi formalizada por intermédio de Auto de Infração lavrado em 23/10/98.

Nesse particular, é inequívoco que, uma vez confirmada a denegação da segurança, a exigibilidade do crédito tributário não encontra qualquer obstáculo pelo que este deve ser efetivamente lançado, sob pena, inclusive, de responsabilidade pessoal do agente fiscalizador (CTN, art. 142, parágrafo único).

Como bem salienta SÉRGIO FERRAZ, “a medida liminar coloca entre parênteses o direito ou a relação jurídica subjacente, para que persistam vivos, aptos e eficazes enquanto perdure o litígio. Mas, uma vez falecida a medida liminar, restaura-se a relação jurídica, restaura-se o império de toda a situação precedente, tal como se esse intervalo nunca tivera existido, porque ele foi sempre de índole provisória” (*Mandado de Segurança - Aspectos Polêmicos*, Ed. Malheiros, p. 152).

Não se alegue, por oportuno, que a cassação de medida liminar por sentença somente gera reflexos com o seu trânsito em julgado, em razão dos efeitos do recurso cabível. Esta matéria está pacificada pela Súmula 405 do Supremo Tribunal Federal, que, embora seja objeto de severas críticas, aplica-se perfeitamente ao caso concreto. Referida súmula apresenta o seguinte enunciado:

“Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo, dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária”.

Dessa forma, ante a inexistência de obstáculos legais ou judiciais, deve o Erário efetuar o lançamento, até mesmo para afastar o risco da decadência.

3. Das penalidades aplicáveis.

Os aspectos polêmicos da questão, todavia, residem na identificação das penalidades aplicáveis tanto na hipótese do crédito tributário estar com a exigibilidade suspensa, como no caso sob análise, em que se verificou a cassação de medida liminar e a reforma da sentença.

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

3.1. As sanções tributárias.

Apenas visando um melhor enquadramento do tema, importa relembrar que as sanções tributárias admitem diversas classificações.

ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, por exemplo, lastreada na lição de GERALDO ATALIBA, apresenta o seguinte rol: a) juros de mora (v.g. Lei nº 8383/91, art. 59, § 2º); b) multa de mora (v.g. Lei nº 8383/91, art. 59 e Lei nº 8981/95, art. 84); c) multa reparatória (indenização) (v.g. Lei nº 8218/91, art. 4º, I); d) multa punitiva (v.g. Lei nº 8218/91, art. 4º, II); e) outras penalidades - as não compreendidas nas demais categorias; f) penas (*Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*, p. 240).

No que tange aos tópicos envolvidos com o presente caso, releva destacar a posição da referida autora sobre o tema:

“ (...) os juros de mora não constituem sanção, mas apenas o rendimento do capital. Assim, como o contribuinte reteve, além da data do recolhimento, o tributo que devia ao Estado, deve a este pagar o principal e os juros, estes como rendimento do capital que ficou igualmente em seu poder.

(.....)

Em geral, as multas que se aplicam pelo não recolhimento do tributo a seu tempo, vão de 10% a 30% do valor do tributo conforme a distância entre o dia em que o tributo devia ter sido recolhido e o dia em que realmente o foi. São as multas de mora. O contribuinte preenche as guias de informação, faz a sua declaração, informa o seu faturamento, a sua opção, o seu lucro, mas não recolhe o tributo correspondente. Entendemos que, neste caso, estamos diante de uma multa de mora que tem por finalidade reparar a demora ocorrida pelo não recolhimento do tributo no seu tempo.

Já quando o contribuinte omite ou emite nota fiscal com erro e não recolhe o tributo, o fisco o autua. Neste caso, a multa “de ofício” pode atingir 100% do valor do tributo. Esta é, no nosso entender, uma multa de caráter reparador e punitivo por dano causado pelo não recolhimento do tributo, pelo descumprimento da obrigação “de dar”, “de fazer” ou de ambas, que são suficientes para determinar a responsabilidade do contribuinte (CTN, art. 136).

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

Há ainda as multas punitivas que têm por finalidade punir a fraude que o contribuinte realizou contra o fisco. (...) Neste caso, aplicar-se-iam as multas “de ofício” majoradas.” (ob. cit., p. 240-241).

Essa classificação, a rigor, não difere muito daquelas adotadas por outros autores, como é o caso de IVES GANDRA MARTINS:

“Multa por falta de recolhimento do tributo: “(...) Pressupõe a sua ocorrência a não existência de dolo, mas apenas de culpa. Seu surgimento tem por origem um lançamento *ex officio*, ou seja, o momento de transformar-se a obrigação tributária em crédito tributário vincula-se à iniciativa do sujeito ativo da relação tributária (...);

Multa por atraso no pagamento do tributo: (...) Sua semelhança com o tipo de multa retro examinada está no recolhimento a destempo e na inexistência de dolo pelo não-cumprimento. Sua diferença reside na impossibilidade de correr o sujeito ativo da relação tributária, à falta da própria iniciativa, o risco de perder o recebimento do tributo pela superveniência da caducidade. Por essa razão, sua graduação é menor, visando apenas repor o prejuízo decorrente do atraso (...);

Multa por sonegação de tributo: A multa por sonegação do tributo diferentemente da multa por falta de recolhimento, cujas características são muito semelhantes, tem, todavia, dois elementos distintivos, ou seja, a existência de dolo, quando da evasão de renda, assim como a necessidade de desincentivar, de forma inequívoca, a reincidência” (*Da Sanção Tributária*, p. 61 e seguintes).

É de se observar que a Lei nº 8.383/91 estabeleceu, didaticamente, que a incidência da multa *de ofício* exclui a multa de mora (art. 59, §, 3º).

3.2. Lançamento tributário e suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Com bases nas colocações apresentadas, observa-se que a efetivação de lançamento tributário, considerando-se a hipótese de ajuizamento de medida judicial antes do vencimento da obrigação tributária, obedece as seguintes regras:

a) Estando suspensa a exigibilidade do crédito tributário

O Erário sempre sustentou que a tese de que a concessão de medida liminar não impede a caracterização da mora por parte do contribuinte (Parecer Normativo nº CST 151/72).

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

No contexto atual, contudo, nota-se que a Lei nº 9.430/96 autoriza o lançamento para constituir o crédito tributário, ainda que este esteja com a exigibilidade suspensa, desde que não seja exigida a multa de ofício (art. 63, *caput*).

A multa de mora não é igualmente cabível, *na hipótese considerada*, posto que a concessão de medida liminar *interrompe* a incidência desta, até 30 (trinta) dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo (Lei nº 9.430/96, art. 63, § 2º).

A atualização monetária do tributo, à evidência, é inquestionável, pois esta somente assegura a preservação do valor real da moeda.

Já no que diz respeito aos juros de mora, embora já tenha sustentado o contrário, entendo que os mesmos são devidos.

Em primeiro lugar, o art. 161 do CTN estabelece que “o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta (...)”.

Em segundo lugar, embora a legislação tenha consagrado a terminologia “juros de mora”, eles não constituem sanção, mas apresentam o caráter remuneratório, como destacado por ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO.

Note-se que o Decreto-lei nº 1.736/79, nesse particular, já previa:

“Art. 5º. A *correção monetária* e os *juros de mora* serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.”

b) Cassação de medida liminar que suspendia a exigibilidade do crédito tributário

As situações fáticas, nessas circunstâncias, devem ser analisadas sob dois primas distintos.

b.1) Lançamento ou recolhimento espontâneo do tributo no prazo de 30 (trinta) da intimação da medida judicial que cassar a medida liminar.

Para ficar restrito apenas a algumas manifestações doutrinárias, verifica-se que compartilham com a posição da Conselheira Márcia Regina Melaré (Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 19, p. 405, em co-autoria com Luiz Antônio C. Miretti), no sentido de que a multa e os juros moratórios não são devidos, na hipótese de cassação de medida liminar, desde que a mesma tenha sido concedida antes do vencimento do tributo, os juristas IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (Cadernos

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

de Pesquisas Tributárias nº 19, p. 8), JOÃO DÁCIO ROLIM (Repertório IOB de Jurisprudência nº 6/93, p. 106) e HELENILSON CUNHA PONTES (Repertório IOB de Jurisprudência nº 7/99, p. 227 e seguintes).

Com relação à exigência dos juros de mora, praticamente todos os citados autores amparam-se no fundamento de que a ordem judicial retarda os efeitos do vencimento da obrigação tributária, não sendo possível alegar qualquer mora por parte do contribuinte.

Com entendimento distinto, posicionam-se HUGO DE BRITO MACHADO (Mandado de Segurança em Matéria Tributária, p.162), EDUARDO ARRUDA ALVIM (Repertório dado de Segurança no Direito Tributário, p. 221) e AROLDO GOMES DE MATTOS (Revista Dialética de Direito Tributário nº 28, p.66), que, com ANGELA MARIA DA MOTTA PACHECO, sustentam a fluência de juros de mora mesmo quando a exigibilidade do crédito tributário está suspensa. No entanto, também para referidos autores a multa moratória é indevida em tais casos.

Como já mencionado anteriormente, entendo que a segunda corrente doutrinária é a que melhor se adapta à natureza dos institutos e às disposições legais vigentes.

Cumprе destacar, porém, que a suspensão dos aludidos encargos (multa de mora e multa de ofício), não perdura indefinidamente. No caso de ser revogada a decisão judicial que autorizou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o contribuinte tem o prazo de 30 (trinta) dias, contado a partir da respectiva intimação (CTN, art. 160), para efetuar o recolhimento/depósito do tributo, corrigido monetariamente e com os juros de mora devidos.

b.2) Lançamento ou recolhimento espontâneo do tributo decorrido o prazo de 30 (trinta) dias estabelecido pelo art. 160 do CTN.

Em consonância com o disposto no art. 160 do CTN, a Lei nº 9.430/96 é clara ao determinar que a multa de mora é devida 30 (trinta) dias após a intimação da decisão que considerar devido o tributo (art. 63, § 2º).

A multa de ofício, por sua vez, não é devida somente enquanto suspensão a exigibilidade do crédito tributário (art. 63, caput).

Em resumo, tendo transcorrido o mencionado prazo de 30 (trinta) dias, o contribuinte poderá, espontaneamente, efetuar o recolhimento/depósito do montante devido, desde que acrescido dos juros e da multa de mora. Na sua inércia, contudo, o Erário poderá efetuar o lançamento do crédito tributário, exigindo multa de ofício.

RECURSO Nº : 120.445
ACÓRDÃO Nº : 301-29.185

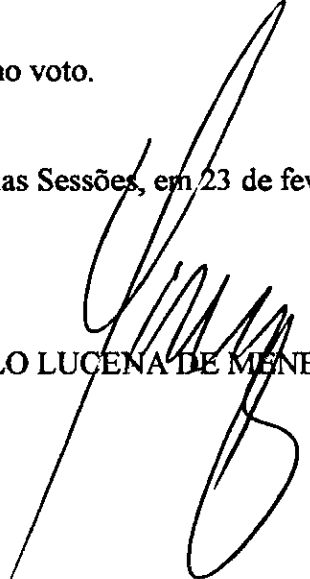
4. Conclusão

Assim sendo, diante de todos os aspectos apresentados, entendo que o lançamento tributário somente pode ser apreciado no tocante aos seus critérios materiais, visto que, ante o exposto, não pode este Colegiado manifestar-se sobre o mérito da questão, por se encontrar a matéria sob o crivo do Poder Judiciário (cf. Ato Declaratório COSIT nº 03/96, "b"). Nestes limites, recebo o recurso, mas para julgá-lo improcedente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de fevereiro de 2000

PAULO LUCENA DE MENEZES - Relator





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº: 10907.001074/98-45
Recurso nº : 120.445

TERMO DE INTIMAÇÃO

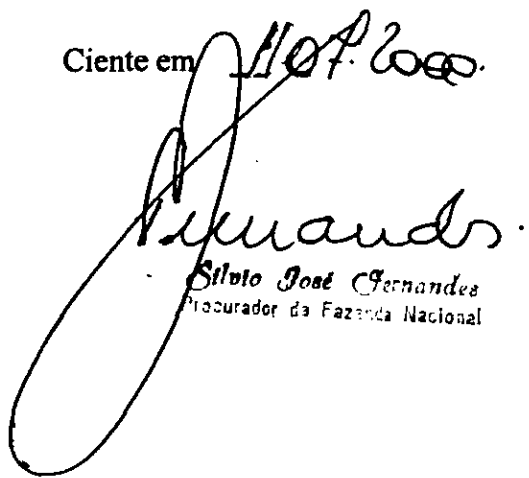
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Primeira Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 301-29.185

Brasília-DF, 17 de maio de 2000.

Atenciosamente,


MOACYR ELOY DE MEDEIROS
Presidente da Primeira Câmara

Ciente em


Silvio José Fernandes
Procurador da Fazenda Nacional