2.º C C | PUBLICADO NO D. O. U. De 16 / 03 / 1999 Rubrica

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

561

Processo : **10920.002056/94-14**
Acórdão : **202-10.679**

Sessão : 10 de novembro de 1998
Recurso : **104.826**
Recorrente : CARIBOR – TECNOLOGIA DA BORRACHA LTDA.
Recorrida : DRJ em Florianópolis – SC

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NORMAS GERAIS – Questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, e somente demandada na petição de recurso, constitui matéria preclusa.

RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA – O ajuizamento de ação judicial não impede a realização do lançamento para constituição do crédito tributário, mas implica em renúncia ao direito de questionar a exigência na via administrativa e desistência do recurso interposto quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo, nos termos do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80.

TRD – Indevida a cobrança de encargos da TRD, ou juros de mora equivalentes, no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

RETROATIVIDADE BENIGNA – *Ex-vi* do disposto no artigo 45 da Lei nº 9.430/96, a multa prevista no artigo 364, inciso II, do RIPI/82 deve ser reduzida, *in casu*, para 75% (CTN, art. 106, II, "c").

Recurso provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CARIBOR – TECNOLOGIA DA BORRACHA LTDA..

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos: 1) em não tomar conhecimento do recurso, quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo; e 2) em dar provimento parcial ao recurso, quanto à matéria diferenciada, para reduzir a multa de ofício de 100% para 75% e excluir da exigência a cobrança da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.**

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1998

Marcos Vinicius Neder de Lima – **Presidente**

Tarásio Campelo Borges – **Relator**

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.002056/94-14
Acórdão : 202-10.679

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Helvio Escovedo Barcellos, Maria Teresa Martínez López, José de Almeida Coelho, Ricardo Leite Rodrigues e Oswaldo Tancredo de Oliveira.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : **10920.002056/94-14**
Acórdão : **202-10.679**

Recurso : **104.826**
Recorrente : CARIBOR – TECNOLOGIA DA BORRACHA LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário contra o Despacho Decisório de fls. 529, que declarou definitiva a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI lançada no auto de infração e seus anexos de fls. 41/69.

Segundo a denúncia fiscal, foi apurada a falta de recolhimento do tributo referente aos fatos geradores da primeira quinzena de abril/91 ao terceiro decêndio de junho/94.

Regularmente intimada da exigência fiscal, a interessada instaurou o contraditório com as razões de fls. 74/128. Preliminarmente, aduz ser eivado de nulidades e ilegalidades o procedimento de ofício. No mérito, alega, em síntese, que:

1) em decorrência das medidas judiciais propostas, que motivaram a concessão de liminares pelo Poder Judiciário, ocorreram pagamentos diretamente aos cofres da União, não considerados pelo autuante, bem como depósitos judiciais, que suspenderam a exigibilidade do crédito tributário;

2) a exigência é contrária aos mandamentos legais vigentes, pela total impossibilidade da incidência da TRD (taxa de juros) como indexador para efeitos de correção monetária;

3) a indexação da exação pela UFIR oculta a elevação inconstitucional do IPI no exercício de 1992, pois a Lei nº 8.383/91 foi publicada no Diário Oficial na última hora do último dia do ano, para entrar em vigor nessa data e ser aplicada a partir de 1º de janeiro de 1992;

4) a indexação do tributo pela UFIR, em data anterior ao seu vencimento, redunda na indevida majoração da obrigação tributária, além de constituir-se em ilegal cumulatividade, contrariando as determinações judiciais contidas nas Medidas Liminares concedidas pelo Poder Judiciário.

Por fim, a então impugnante requer:

a) sejam fornecidas cópias autenticadas das peças do processo, identificando cada documento com o respectivo auto de infração, devolvendo-se o prazo para que possa defender-se amplamente e exercer o contraditório previsto

na Constituição Federal de 1988 e na legislação infra-constitucional, ou seja, Decreto nº 70.235/72, com suas alterações, sob pena de ter declarada a nulidade do auto de infração na via judicial, se necessária;

b) ultrapassada a primeira preliminar, seja declarado nulo o auto de infração, pela ausência de descrição, conclusão lógica dos fatos e dispositivos legais infringidos, em afronta ao artigo 1º do Decreto nº 70.235/72;

c) ultrapassadas as duas primeiras preliminares, seja decretada a nulidade do auto de infração, face à impossibilidade de instauração de procedimento fiscal contra a impugnante em decorrência da suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelas liminares obtidas, em afronta ao artigo 62 do Decreto nº 70.235/72;

d) ultrapassadas todas as preliminares, o que não é esperado, seja reconhecida a ilegalidade do lançamento de ofício, julgando-se procedente a presente impugnação nos termos da fundamentação própria;

e) seja deferida a realização da perícia requerida (fls. 126), com indicação do perito e respectivos quesitos.

No despacho de fls. 233/235, a DRJ em Florianópolis – SC propôs a realização de diligências, indicando oito quesitos a serem cumpridos (fls. 234), conforme leio em Sessão.

Realizada a diligência, a Sessão de Fiscalização da DRF em Joinville – SC elaborou a informação de fls. 508/510, onde reconhece que, no auto de infração, não foram inicialmente deduzidos os pagamentos efetuados através de DARFs, nem tampouco os depósitos judiciais efetuados na Caixa Econômica Federal.

Nessa informação, em atendimento à diligência solicitada, a Delegacia da Receita Federal em Joinville – SC retifica o lançamento, com exclusão dos valores efetivamente pagos através de DARFs, considerando a imputação proporcional em pagamento de fls. 490/507.

Intimada a complementar sua impugnação, a interessada, às fls. 512/525, transcreve integralmente a Informação de fls. 508/510 e, ao final, em síntese, insiste na tese da existência de irregularidades insanáveis no auto de infração, reiterando todos os termos das preliminares e das razões de mérito argüidas na petição inicial.

O Serviço de Julgamento de Processos de Tributos sobre o Patrimônio da DRJ em Florianópolis – SC, no despacho de fls. 528/529, discorda da alegada concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança, asseverando tratar-se *"de dois despachos liminares concedidos pela Justiça Federal em ações propondo medidas cautelares inominadas"*. E

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.002056/94-14
Acórdão : 202-10.679

continua: *"A falta de sua menção no elenco de hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, insculpido no CTN não impede, porém, que se lhes reconheça validade, como decisões judiciais"*.

Segundo o referido despacho, *"a totalidade da matéria constante no auto de infração foi contemplada, ainda que recebendo tratamento judicial diferenciado"*.

Neste despacho, é proposta a devolução dos autos à Seção de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em Joinville – SC, a fim de ser iniciado o processo de cobrança do débito, por entender que a tramitação da impugnação na esfera administrativa está obstada pelas ações judiciais.

A autoridade julgadora de primeira instância, através do Despacho Decisório de fls. 529, acolheu o despacho de fls. 528/529, proferido pelo Serviço de Julgamento de Processos de Tributos sobre o Patrimônio da DRJ em Florianópolis – SC, declarando definitiva a exigência na via administrativa.

Encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, esta lavrou o Termo de Inscrição de Dívida Ativa da União de fls. 536/565.

Às fls. 567 consta informação de encaminhamento para cobrança judicial, em 05 de junho de 1997.

O Delegacia da Receita Federal em Joinville – SC encaminhou à Procuradoria da Fazenda Nacional o Ofício DRF/GAB/nº 172, de 25.06.97, de fls. 569, *verbis*:

> *"Diante das evidências oferecidas pela empresa Caribor Tecnologia da Borracha Ltda., interessada no processo administrativo nº 10920.002056/94-14, de que existem falhas no preparo, como falta de notificação de decisão de instância administrativa, solicito a gentileza de avaliar a possibilidade de devolver o processo a esta Delegacia para apurar os fatos denunciados e também como o objetivo de solicitar pronunciamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis quanto à apreciação da impugnação contida no mesmo processo.*
>
> *A apuração de tais questões podem (sic) conduzir à nulidade, do ponto de vista administrativo, de todos os atos praticados a partir da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento em agosto de 1996."*

A Procuradoria da Fazenda Nacional, através da Petição PSFN/GRB/Nº 1026/97, de 27.06.97, dirigida à 3ª Vara da Justiça Federal de Joinville – Seção

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.002056/94-14
Acórdão : 202-10.679

Judiciária de Santa Catarina, *"requer a suspensão do feito por trinta dias, para exame do processo administrativo pela Delegacia da Receita Federal"*.

Ciente, em 04.07.97, do despacho proferido às fls. 528/529, a interessada recorreu a este Colegiado com as razões de fls. 575/646.

No despacho de fls. 654, a Seção de Arrecadação da Delegacia da Receita Federal em Joinville – SC encaminha os autos à PSFN-JLLE-SC para providências quanto ao cancelamento da inscrição e do ajuizamento, retornando, posteriormente, para prosseguimento em virtude de recurso ao Conselho de Contribuintes.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 655, assim se manifesta:

> *"Remeta-se o processo à DRJ/FNS-SC, para atender o despacho de fls. 529 e processar o recurso ao Conselho de Contribuintes, com a máxima urgência.*
>
> *As contra-razões do recurso ao Conselho de Contribuintes são no sentido de ser mantida a definitividade da exigência relativa ao auto de infração do IPI, conforme consta às fls. 529.*
>
> *A C. D. A. não pode ser cancelada em virtude de já estar ajuizada a ação de execução e já ter sido citado o devedor, o que acarretaria honorários sucumbenciais de grande monta.*
>
> *A ação apenas foi suspensa e continua suspensa para que se possa resolver a pendência administrativa, que se roga seja feita com a máxima urgência possível.*
>
> *Depois de resolvida a pendência administrativa a C. D. A. Poderá ser substituída, se for o caso."*

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, às fls. 660/661, faz um breve relato do ocorrido após o Despacho Decisório de 15.08.96 e encaminha os autos a este Conselho.

É o relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.002056/94-14
Acórdão : 202-10.679

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR TARÁSIO CAMPELO BORGES

Conforme relatado, a autoridade julgadora de primeira instância, através do Despacho Decisório de fls. 529, acolheu o despacho de fls. 528/529, proferido pelo Serviço de Julgamento de Processos de Tributos sobre o Patrimônio da DRJ em Florianópolis – SC, para declarar a definitividade da exigência, motivada pela concessão de dois despachos liminares em ações que propõem medidas cautelares inominadas, *"encaminhando o processo para a cobrança do débito ou aguardo de decisão judicial definitiva, respectivamente, conforme esteja ainda ou não mais suspensa a exigibilidade de cada parte do crédito tributário correspondente"*.

Preliminarmente, entendo improcedente a alegada nulidade do auto de infração pela ausência de descrição, conclusão lógica dos fatos e dispositivos legais infringidos, em afronta ao artigo 1º do Decreto nº 70.235/72, pois tais impropriedades não estão presentes na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ainda em preliminar ao mérito, entendo que o ajuizamento de ação judicial não impede a realização do lançamento para constituição do crédito tributário, mas implica em renúncia ao direito de questionar a exigência da contribuição na via administrativa e desistência do recurso interposto quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo, nos termos do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80.

In casu, a matéria objeto do Recurso Voluntário coincide com aquela objeto da ação judicial, portanto, neste particular, adoto e transcrevo parte da declaração de voto integrante do Acórdão nº 202-09.261, da lavra do ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima.

> *"... 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 duvida 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 judice ser posta ou não à apreciação dos órgãos julgadores administrativos.*

Processo : 10920.002056/94-14
Acórdão : 202-10.679

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.*
>
> .....
>
> *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.[1]".*

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

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

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[2]*:*

> *"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."*
>
> *Neste sentido, também, observa Hugo de Brito Machado*[3]*:*
>
> *"Ocorre que a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais. O Contencioso Administrativo funciona como um filtro. A Administração não deve ir a Juízo quando seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste. A não ser assim, a existência desses órgãos da Administração resultará inútil."*

Daí pode se concluir que a opção da recorrente em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, antes de buscar a solução na esfera administrativa, tornou inócua qualquer discussão posterior da mesma matéria

---

[2] Curso de Direito Administrativo, Freitas Bastos, RJ, 1964, p. 505.
[3] Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Hugo de Brito Machado, 2ª edição, ed. Rev. dos Tribunais, p.303

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[4]*:*

> *"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 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*

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

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 debito, 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 exeqüendo pelo único motivo de não haver o contribuinte logrado o pronunciamento sobre o mérito, no julgamento da ação, sabendo-se que poderá obtê-lo por via de embargos, sem que se possa falar, por isso, em nulidade processual, notadamente cerceamento de defesa." (grifo nosso).

Importante é enfatizar as conclusões a que chegou o ilustre jurista, quando afirma que há renúncia à esfera administrativa nesse caso, sem, contudo, haver qualquer cerceamento do direito de defesa pela não-apreciação do recurso interposto pela apelante.

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 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 do contribuinte com a decisão da autoridade singular, quando esta não conheceu da impugnação e encaminhou o débito para inscrição na Dívida Ativa da União.

Por outro lado, se o mérito for apreciado no âmbito administrativo e o contribuinte sair vencedor, a Administração não terá meios próprios para colocar a questão ao conhecimento do Judiciário de modo a anular o ato administrativo decisório, mesmo que o entendimento deste órgão, sobre a mesma matéria, seja em sentido oposto.

Ora, o 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[5], 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[6] afirma:

---

[5] **DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO, Djalma de Campos, Atlas, São Paulo, 1993, p. 60**
[6] CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Hugo de Brito Machado - p 150

"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.[7]

(...)

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 Miranda[8]*, 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[9]*, verbis:*

"EMENTA - Embargos de Declaração. Ação declaratória do direito ao crédito de ICM. Eficácia. Declarada a relação

---

[7] A propósito, ensina BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio, in "Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade", 3a ed, 3a tiragem, Ed. Malheiros, 1995, p. 21/22.
[8] TRATADO DAS AÇÕES, ed. RT, 1970, t. I, p. 124
[9] STF RE 107.493, SP, RTJ 124, p 1182/1183

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[10]: "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.

(...)

A Exposição de Motivos da Lei nº 6.830/80[11], por sua vez, ao se referir ao ingresso em Juízo concomitante com a discussão administrativa, explica: "Portanto, desde que a parte ingressa em Juízo contra o mérito da decisão administrativa - contra o título materializado da obrigação - essa opção pela via superior e autônoma importa em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior".

As disposições referidas no parágrafo único da LEF, com o subsídio de sua exposição de motivos, demonstram, tão-somente, a idéia, já existente em 1980, da impossibilidade da discussão paralela nas duas instâncias, apesar de não ter se referido à ação declaratória, pois, como vimos, essa ação não se aplica à hipótese tratada pela norma. As atuais decisões dos Tribunais Superiores interpretam esse dispositivo, que prevê a renúncia à

[10] Recurso em Mandado de Segurança nº 1.127-0-RS, STJ, de 04 de novembro de 1992
[11] 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 edição, ed Saraiva)

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 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 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;

Processo : 10920.002056/94-14
Acórdão : 202-10.679

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."

Por conseguinte, quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo, entendo caracterizada a renúncia ao direito de recorrer na via administrativa.

Ainda em preliminar ao mérito, entendo que a redução da multa imposta para os percentuais previstos em casos de denúncia espontânea é questão não provocada a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, portanto, dessa matéria também não tomo conhecimento, por entendê-la preclusa.

Quanto à exigência da TRD no período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, apesar de entender correta a Decisão Recorrida quando aplicou a renúncia à instância administrativa, com a superveniência da Instrução Normativa SRF nº 032, de 09 de abril de 1997, considero superada a renúncia, haja vista que a questão se tornou mansa e pacífica, tanto administrativamente, quanto na via judicial.

Com efeito, a própria Secretaria da Receita Federal, no artigo 1º da Instrução Normativa citada, já reconheceu a improcedência da aplicação do disposto no artigo 30 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, resultante da conversão da Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991, no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991.

Por fim, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430, de 27.12.96, cujo artigo 45 deu nova redação ao inciso I do artigo 80 da Lei nº 4.502/64 (matriz legal do inciso II do artigo 364 do RIPI/82), reduzindo a multa de ofício nele prevista para 75%, entendo que referida redução deve ser aplicada ao caso presente, por força do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional.

Com essas considerações, quanto à matéria em que há coincidência entre os objetos dos processos judicial e administrativo, não conheço do recurso, e, quanto à matéria

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10920.002056/94-14
Acórdão : 202-10.679

diferenciada, dou provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência a parcela da TRD no período de 04 de fevereiro a 29 de julho de 1991 e reduzir a multa de ofício de 100% para 75%.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 1998

TARÁSIO CAMPELO BORGES