



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º PUBLICADO NO D. O. U.
C De 01 / 02 / 1999
C sd.
C Rubrica

283

**Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739**

Sessão : 09 de dezembro de 1997

Recurso : 100.931

Recorrente : COMPANHIA ESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA - CEE
Recorrida : DRJ em Porto Alegre - RS

FINSOCIAL/FATURAMENTO - I) MEDIDA JUDICIAL - A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito da incidência tributária em litígio, cuja exigibilidade fica adstrita à decisão definitiva do processo judicial. **II) BASE DE CÁLCULO** - Inclui a parcela relativa ao ICMS por se tratar de tributo que integra o preço de venda de mercadorias e serviços e, consequentemente, a renda bruta do contribuinte, sem estar relacionado entre os excluídos pela lei. **III) ENCARGO DA TRD** - Não é de ser exigido no período que medeou de 04.02 a 29.07.91. **IV) RETROATIVIDADE BENIGNA** - A multa de ofício, prevista no art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218, foi reduzida para 75%, com a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Recurso não conhecido quanto à matéria submetida ao Judiciário e provido em parte quanto às demais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
COMPANHIA ESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA - CEE.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes: I) por maioria de votos, em não conhecer do recurso quanto à matéria objeto da Ação Judicial. Vencidos os Conselheiros Helvio Escovedo Barcellos, Antônio Sinhiti Myasava e José Cabral Garofano; e, II) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência os encargos da TRD no período de 04/02 a 29/07/91 e reduzir a multa de ofício para 75%.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1997

**Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente**

Antônio Carlos Bueno Ribeiro
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Oswaldo Tancredo de Oliveira e José de Almeida Coelho.

CHS/GB



Processo : 11080.000362/93-56

Acórdão : 202-09.739

Recurso : 100.931

Recorrente : COMPANHIA ESTADUAL DE ENERGIA ELÉTRICA - CEE

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. 214/230:

"A interessada acima qualificada, empresa exclusivamente prestadora de serviços, impugna, tempestivamente (fls. 134/144), o Auto de Infração de fls. 115, lavrado em ação fiscal levada a efeito na referida empresa, onde apurou-se, com base em análise de sua escrita contábil e fiscal, a falta de recolhimento do FINSOCIAL incidente sobre o faturamento bruto, relativamente aos períodos de apuração de abril de 1989 a março de 1992.

A ação fiscal decorreu do fato da empresa, no período de abril de 1989 a março de 1992, ter deixado de incluir na base cálculo da contribuição, os valores referentes ao ICMS, e, entre abril de 1991 e março de 1992, ter deixado de incluir receita de alienação de materiais. A par disso, nos meses de outubro de 1991 a março de 1992, não houve qualquer recolhimento a título de FINSOCIAL, sendo que, de janeiro a março de 1992, não houve sequer o preenchimento das declarações de contribuições de tributos federais (DCTF).

Ainda sobre o processo, verifica-se que a autuada ingressou na Justiça Federal com ação declaratória compensatória cumulada com ação cautelar de depósito "imbutida" (sic), com pedido de liminar. O objeto da ação judicial foi: obstaculizar ou impedir autuação "jurídico-fiscal" (sic) para lançamento dos créditos tributários sub judice; recebimento como garantia de bens imóveis de sua propriedade; declarar a inexistência da relação jurídica para a majoração das alíquotas do FINSOCIAL; determinar a compensação dos créditos tributários decorrentes de recolhimentos já realizados sob as alíquotas majoradas, no período de setembro de 1989 a outubro de 1991, com correção e juros, com parcelas não pagas do FINSOCIAL em períodos posteriores.



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

Na ação judicial, vê-se do despacho da Exma. Juiza da 11ª Vara, fls. 89, que a ação foi recebida como de natureza ordinatória, com possibilidade de efetivar-se a caução, deferida no mesmo despacho, a título de garantia. Por força deste despacho, entendeu a fiscal autuante que a exigência do crédito tributário constituído no auto de infração, fls. 115, estaria suspensa, nos termos do artigo 151, inciso IV, do Código Tributário Nacional.

Em sua impugnação de fls. 134/144, a autuada traz ao processo vários argumentos sobre a tese da constitucionalidade dos aumentos de alíquotas superiores a 0,6%, percentual máximo admitido pelo art. 56 das disposições transitórias da CF/88. Reforça seu entendimento citando o Recurso Extraordinário 150.764-1/210, em que era recorrente a Empresa Distribuidora Vivacqua de Bebidas Ltda. 150.764-1/210, que declarou a constitucionalidade das leis que permitiram o aumento das alíquotas para 1%, 1,2% e 2%.

Partindo da tese de que qualquer aumento superior a 0,6% é constitucional, afirma que recolheu o FINSOCIAL com as majorações supramencionadas, até outubro de 1991. De novembro de 1991 a março de 1992, nada recolheu, por entender estar em crédito para com a Fazenda, tendo proposto, através de notificação ao Delegado da Receita Federal, nos termos do artigo 867 do Código de Processo Civil, em 30.11.92, e posteriormente, através de ação judicial, Processo 92.0018103-1, a compensação daqueles valores.

Especificamente quanto à exclusão do ICMS na base de cálculo, diz: "os próprios Agentes de Fiscalização em sua "descrição dos Fatos", constante do "Auto de Infração", fala da "inexistência de previsão legal" nesse sentido. Aduz que aqueles valores, por já estarem incluídos no preço dos serviços, não caracteriza a sua incidência na base de cálculo do FINSOCIAL, por ser o ICMS imposto indireto, cujo ônus é do contribuinte, sendo a impugnante mera repassadora do tributo ao Tesouro. Ao admitir-se tal procedimento, estaria-se onerando duplamente o contribuinte, por se constituir tal despesa como componente do custo do serviço.

Para ela, o ICMS é imposto não-cumulativo, sendo excluído por lei, da incidência sobre o FINSOCIAL. Diz, ainda, que a Constituição Federal vedava a incidência de outro tributo que não o ICMS, do II, do IE e IVVC, nos termos do artigo 155, inciso II, da CF.

Rebelava-se, também, contra a inclusão da receita da alienação de materiais, já que esta seria receita não operacional, nos



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

termos do Plano de Contas do Serviço Público de Energia Elétrica, aprovado pelo Decreto nº 82.962/78.

Contesta, por último, a aplicação da multa de ofício, por estar como expôs anteriormente, com crédito frente à União. Quanto aos períodos em que não entregou as DCTFs, não o fez porque a Instrução Normativa 06/92 extinguiu aquele documento a partir de 01.01.92.

Em conformidade com o Decreto nº 70.235/72, artigo 19, então vigente, pronunciou-se a fiscal autuante que, entendendo irrelevantes os argumentos trazidos pela impugnante, opina pela manutenção integral do auto de infração de fls. 35.

Posteriormente, em razão de dúvidas quanto a estar efetivamente suspenso o crédito por razão de despacho exarado pela Meritíssima Juíza da 11ª Vara Federal, o processo foi encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional, que ressaltou, informação de fls. 207, que não há, naquele despacho, declaração expressa da suspensão do crédito tributário.

Da outra parte a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs agravo de instrumento para reformar o despacho. A medida justifica-se porque a Exma. Juíza aceitou caução em bens na ação ordinária interposta, quando a permissão legal para suspensão, art 151, inciso II, é o depósito do montante integral, que diz respeito a dinheiro, entendimento reforçado pelo art. 38 da Lei nº 6.830/80, que diz, “in verbis”: valor do débito monetariamente corrigido e acrescido de juros de mora. O agravo de instrumento foi provido pelo Tribunal Regional Federal, em 04/04/95, reformando o despacho inicial, documentos às fls. 242.”

A Autoridade Singular deixou de tomar conhecimento do pedido quanto à constitucionalidade do aumento de alíquotas do FINSOCIAL e do correspondente pedido de compensação de valores e julgou parcialmente procedente a ação fiscal para excluir a parcela relativa às vendas de materiais, mediante a dita decisão, assim ementada:

“00.40.00.00 - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL”

00.40.65.00 - JULGAMENTO DO PROCESSO

A opção pela via judicial importa em renúncia ou desistência da esfera administrativa, naquilo em que o processo, no âmbito do Judiciário, abordar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

07.01.25.00 - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL

Apurada falta ou insuficiência de recolhimento do FINSOCIAL - Contribuição para o Fundo de Investimento Social - é devida sua cobrança, com os encargos legais correspondentes.

O ICMS referente às operações próprias da empresa compõe o preço da mercadoria e, consequentemente, o faturamento, integrando a base de cálculo da Contribuição para o FINSOCIAL.

A receita com a alienação de materiais constitui-se em receita não operacional da empresa, por ser esta prestadora de serviços em energia elétrica.

AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE"

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 234/244, onde, em suma, além de ratificar os argumentos de sua impugnação, aduz que:

- a prevalecer a tese da renúncia à via administrativa, restaria maculado o Princípio da Ampla Defesa, consubstanciado no art. 5º, inciso LV, da CF/88, o qual prevê que, tanto em procedimentos administrativos como em judiciais, o uso dos meios e recursos inerentes à defesa, não mencionando, em nenhum momento, que a utilização de um procedimento anula o outro.

Às fls. 246/248, em observância ao disposto no art. 1º da Portaria MF nº 260/95, o Procurador da Fazenda Nacional manifestou pela manutenção integral da decisão recorrida nas suas contra-razões, das quais destaco a seguinte:

"No que se refere à majoração de alíquotas do FINSOCIAL para as prestadoras de serviços, nada há de constitucional nos dispositivos legais pertinentes. Em 7 de agosto de 1996, recentemente, portanto, nos autos do Recurso Extraordinário nº 187.436-RS, o Ministro MOREIRA ALVES proferiu voto-vista, considerando que as empresas prestadoras de serviços estão sujeitas às referidas majorações, sendo que, após tal voto, o julgamento foi adiado por indicação do Ministro MARCO AURÉLIO, relator (in Informativo do STF, Brasília, de 05 a 09 de agosto de 1996 - nº 39)."

E o relatório.



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Uma vez que a controvérsia sobre a exigência da Contribuição para o FINSOCIAL de que trata este processo foi posta no âmbito do Poder Judiciário, entendo que, mesmo que a medida judicial seja de natureza declaratória e tenha sido intentada antes do lançamento atacado, ela importa em renúncia à via administrativa.

Esse entendimento foi muito bem defendido na Declaração de Voto do Ilustre Conselheiro Marcus Vinícius Neder de Lima, no Acórdão relativo ao Recurso nº 99.441, cujas razões de decidir adoto e abaixo transcrevo:

"Ressalte-se, inicialmente, que este voto só irá abordar o tema relativo ao fenômeno da renúncia à esfera administrativa por opção pela via judicial. Os demais tópicos abordados no recurso voluntário, relativos a multa de ofício e juros de mora, não tratados na ação judicial, acolho as razões estampadas no voto do ilustre Conselheiro-relator.

Em sendo assim, passo a apreciar a preliminar levantada pelo Conselheiro-relator, em seu voto, em que defende a apreciação compulsória do mérito deste processo, uma vez que não há renúncia na hipótese vertente, porquanto o ajuizamento da ação declaratória ocorreu antes de qualquer ato de ofício do Fisco.

Ouso, com o devido respeito, discordar do ilustre Conselheiro, eis que mesmo que o auto de infração atacado tenha sido lavrado após o ingresso em Juízo, não poderia a Autoridade Julgadora manifestar-se acerca da questão, por força da soberania do Poder Judiciário, que possui a prerrogativa constitucional ao controle jurisdicional dos atos administrativos.

Não há dúvida que o ordenamento jurídico pátrio filiou o Brasil à jurisdição una, como se depreende do mandamento previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988, assim redigido: "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito". Em decorrência, as matérias podem ser arguidas perante o Poder Judiciário a qualquer momento, independente da mesma matéria *sub judice* ser posta ou não à apreciação dos órgãos julgadores administrativos.

De fato, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza. Na sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.000362/93-56 **Acórdão :** 202-09.739

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 força¹.

O Contencioso Administrativo, na verdade, tem como função primordial o controle da legalidade dos atos da Fazenda Pública, permitindo a revisão de seus próprios atos no âmbito do próprio Poder Executivo. Nesta situação, a Fazenda possui, ao mesmo tempo, a função de acusador e julgador, possibilitando aos sujeitos da relação tributária chegar a um consenso sobre a matéria em litígio, previamente ao exame pelo Poder Judiciário, visando basicamente evitar o posterior ingresso em Juízo.

Analizando o campo de atuação das Cortes Administrativas, Themístocles Brandão Cavalcanti, muito bem aborda a questão, a saber²:

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

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



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

“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 Machado³:

“Ocorre que a finalidade do Contencioso Administrativo consiste precisamente em reduzir a presença da Administração Pública em ações judiciais. O Contencioso Administrativo funciona como um filtro. A Administração não deve ir a Juízo quando seu próprio órgão entende que razão não lhe assiste. A não ser assim, a existência desses órgãos da Administração resultará inútil.”

Daí pode se concluir que a opção da recorrente em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário, antes de buscar a solução na esfera administrativa, tornou 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.

³ Mandado de Segurança em Matéria Tributária, Hugo de Brito Machado, 2ª edição, ed. Rev. dos Tribunais, p.303



Processo : 11080.000362/93-56

Acórdão : 202-09.739

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

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

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

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

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



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

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.

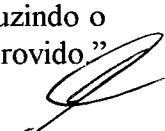
A circunstância de a exigência fiscal haver sido impugnada antes, ou depois, da autuação, não tem relevância, de vez que em qualquer, produzirá a sentença os efeitos descritos.

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 neste caso, sem, contudo, haver qualquer cerceamento do direito de defesa pela não apreciação do recurso interposto pela apelante.

Esta decisão se aplica perfeitamente à hipótese dos autos, apesar de referir-se à ação mandamental, eis que a jurisprudência dos Tribunais Superiores tem admitido a mesma eficácia declaratória da sentença em Mandado de Segurança Preventivo.

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

“EMENTA - Mandado de Segurança Preventivo. 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 controveverte, induzindo o efeito da coisa julgada. (...) Recurso especial conhecido e provido.”
 (Grifo nosso) 



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

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 transscrito, tratou de renúncia à esfera administrativa, em virtude de propositura de ação declaratória, adotando os mesmos argumentos do voto no RESP nº 7-630-RJ, a saber:

“EMENTA: Tributário. Ação declaratória que antecede a autuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto.

I - O ajuizamento da ação declaratória anteriormente à autuação impede o contribuinte de impugnar administrativamente a mesma autuação interpondo os recursos cabíveis naquela esfera. Ao entender de forma diversa, o acórdão recorrido negou vigência ao artigo 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830, de 22.09.80.

II - Recurso especial conhecido e provido.”

Resta comprovado, portanto, que nenhum prejuízo há ao amplo direito de defesa 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 Eg. Conselho de Contribuintes, como órgão da administração, ao manifestar sua vontade em processo administrativo, pronunciando-se sobre a controvérsia administrativa, objetiva exteriorizar a vontade funcional do Estado, que se concretiza com a formação do título extrajudicial, que constituirá a Dívida Ativa como resultado da decisão proferida desfavoravelmente ao contribuinte.

Assim, quando o Poder Executivo, mediante ato administrativo, decide a lide posta à sua apreciação e declara expressamente que concorda com apelação do contribuinte, torna a pretensão fiscal inexigível, não pode se valer de outro poder para neutralizar a sua vontade funcional. Seria o mesmo que atribuir ao Judiciário competência para se manifestar sobre a oportunidade e conveniência do ato administrativo.



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

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

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

No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado⁶ afirma:

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

De outra banda, se o sujeito passivo desta relação jurídica obtiver da Administração um entendimento contrário ao seu, poderá ainda, e prontamente, rediscutir o mesmo mérito em ação ordinária perante a autoridade judiciária. Há, portanto, flagrante desigualdade entre as partes, ferindo claramente o princípio da isonomia.⁷

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 para que aguarde a sentença judicial definitiva, é, a meu ver, no mínimo incerto.

Os efeitos de uma ação declaratória, dependendo da decisão do juiz, não são meramente declaratórios da existência ou inexistência de uma relação jurídica; apresentam também eficácia condenatória imediata para a Fazenda Pública e, por conseguinte, gera superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta.

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

“Não há nenhuma sentença que seja pura. Nenhuma é somente declarativa. Nenhuma é somente constitutiva. Nenhuma é somente condenatória. Nenhuma é somente mandamental. Nenhuma é somente executiva. A ação somente é declaratória porque a sua eficácia maior é

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

⁶ CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO - Hugo de Brito Machado - p 150

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

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



Processo : 11080.000362/93-56

Acórdão : 202-09.739

de declarar. A ação declaratória é a ação predominantemente declaratória. Mais se quer que se declare do que se mande, do que se constitua, do que condene, do que execute.”

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

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

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

A amplitude de efeitos de uma ação declaratória vai depender unicamente da decisão do juiz e segundo entende o STJ¹⁰: “Não pode a autoridade administrativa ou o tribunal ditar normas para o juiz da ação declaratória”.

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

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

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

¹⁰ Recurso em Mandado de Segurança nº 1.127-0-RS, STJ, de 04 de novembro de 1992

¹¹ Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta lei, salvo nas hipótese de mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido de juros e multa de mora e demais encargos.

§ único - A propositura pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer a esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

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

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

A Exposição de Motivos da Lei 6.830/80¹², por sua vez, ao se referir ao ingresso em Juízo concomitante à 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, esta ação não se aplica à hipótese tratada pela norma. As atuais decisões dos Tribunais Superiores interpretam este dispositivo, que prevê a renúncia à esfera administrativa, em conjunto com o novo ordenamento jurídico advindo com a Constituição de 1988, ampliando-o para qualquer discussão paralela nas duas instâncias.

Pacífica também é a jurisprudência nesta matéria na Terceira, Sétima e Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuinte, com decisões unânimes nos Acórdãos nºs 103-18.678, 107-04217, 107-04.072, 108-02.943, 108-03.857, 108-03.108 e 108-02.461, cuja ementa transcrevo:

¹² Exposição de motivos nº 223 da Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980 (pág. 415 do livro Lei de Execução Fiscal de Humberto Theodoro Júnior, 4º edição, ed Saraiva)



Processo : 11080.000362/93-56
Acórdão : 202-09.739

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

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

- 1) o ordenamento jurídico brasileiro adota o princípio da jurisdição una, estabelecido no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Política de 1988. Em decorrência, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza. O ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário;
- 2) a opção da recorrente em submeter o mérito da questão ao Poder Judiciário acarreta em renúncia tácita ao direito de ver a mesma matéria apreciada administrativamente;
- 3) nenhum prejuízo há ao amplo direito de defesa do contribuinte com a decisão da autoridade singular, com a inscrição do débito na Dívida Ativa da União, porquanto por via de embargos à execução as ações podem ser apensadas para julgamento simultâneo;
- 4) por outro lado, contrariando o princípio constitucional da isonomia, se o mérito for apreciado no âmbito administrativo e o contribuinte sair vencedor, a Administração não terá meios próprios para reverter sua decisão, mesmo que o entendimento do Poder Judiciário, sobre a mesma matéria, seja em sentido oposto;
- 5) os efeitos de uma ação declaratória, dependendo do julgador, não são meramente declaratórios, apresentam, também, eficácia condenatória e, por conseguinte, geram superposição de efeitos com a decisão administrativa que lhe seja oposta;
- 6) a interpretação do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 deve ser feita em conjunto com o novo ordenamento jurídico advindo com a Constituição de 1988, ampliando seu alcance para renúncia administrativa no caso de ação declaratória;



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 11080.000362/93-56

Acórdão : 202-09.739

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

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

No tocante às matérias não submetidas ao Poder Judiciário, em primeiro lugar é de afastar a pretensão da Recorrente de ver excluída da base de cálculo do FINSOCIAL a parcela do ICMS que integra o preço de venda de seus serviços e, consequentemente, sua receita bruta pelos argumentos expostos na Decisão Recorrida e conformes com a jurisprudência administrativa e judicial nesta questão.

A respeito do encargo da TRD, consoante o já decidido em vários arrestos deste Conselho e, afinal, reconhecido pela Administração Tributária através da Instrução Normativa SRF nº 032/97, é de ser afastado no período que medeou de 04.02 a 29.07.91.

Por último, tendo em vista a superveniência da Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, a multa de ofício, prevista no art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 297/91, combinado com o art. 37 da Lei nº 8.218/91, e no art. 4º, inciso I, da Medida Provisória nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, foi reduzida para 75%, a qual deve ser aplicada ao caso vertente por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Isto posto, não tomo conhecimento do recurso no que concerne à matéria também discutida no Judiciário e dou provimento parcial ao recurso para excluir a imposição do encargo da TRD no período acima assinalado e reconhecer como sendo de 75% a multa de ofício a ser aplicada aos fatos geradores ocorridos a partir de junho de 1991.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1997

ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

2.º PÚBLICO NO D. O. U.
De 01/02/1999
C 41
C _____
Rubrica

RECORRI DESTA DECISÃO
RP 202.0190
EM 22 de 94 de 1998
Procuradoria da Faz. Nacional
Nere

Processo : 13154.000069/95-11

Acórdão : 202-09.740

Sessão : 09 de dezembro de 1997

Recurso : 100.155

Recorrente : JOÃO DE OLIVEIRA

Recorrida : DRJ em Foz do Iguaçu - PR

INCONSTITUCIONALIDADE - PENALIDADES MORATÓRIAS - Não cabe a este Colegiado o julgamento da legalidade ou constitucionalidade da legislação tributária, atributo esse exclusivo do Poder Judiciário. No crédito tributário suspenso, não incidem multas moratórias. **LAUDO TÉCNICO** - Para ser considerado Laudo Técnico, deve vir acompanhado de cópia da Anotação de Responsabilidade Técnica - ART, devidamente registrada no CREA.

AUTORIZAÇÃO PARA PARCELAMENTO - A autorização de parcelamento para o pagamento de tributos está inclusa no rol de competências dos Delegados da Receita Federal, não cabendo a este Conselho a concessão deste benefício. **Recurso provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
JOÃO DE OLIVEIRA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator.** Vencidos os conselheiros Marcos Vinícius Neder de Lima, Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Tarásio Campelo Borges.

Sala das Sessões, em 09 de dezembro de 1997

Marcos Vinícius Neder de Lima
Presidente

Helvio Escovedo Barcellos
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Antônio Sinhiti Myasava e José Cabral Garofano.

CHS/GB