



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

PROCESSO N.º.: 13054-000.093/2003-40
RECURSO N.º. : 134.338
MATÉRIA : IRPJ- 1996 a 1999
RECORRENTE : ANDRÉAS STIHL MOTO-SERRAS LTDA.
RECORRIDA : 5ª TURMA DA DRJ DE PORTO ALEGRE, RS
SESSÃO DE : 16 de junho de 2004
ACÓRDÃO N.º.: 101-94.586

**NORMAS PROCESSUAIS- DISCUSSÃO JUDICIAL
CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO.**

Tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, tem a autoridade administrativa o direito/dever de constituir o lançamento, para prevenir a decadência, ficando o crédito assim constituído sujeito ao que ali vier a ser decidido. A submissão da 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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

A atuação da fiscalização, que se inicia com o procedimento de ofício fiscalizatório, se encerra com a lavratura do auto de infração. Na fase processual de fluência do prazo impugnatório, o processo não pode sofrer alterações quanto ao valor, quanto à capitulação legal, nem quanto à descrição dos fatos por iniciativa da autoridade fiscal, somente cabendo ao contribuinte qualquer manifestação.

NULIDADE- É nulo o segundo auto de infração lavrado, que tem por objeto exigência já formalizada em auto anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ANDRÉAS STIHL MOTO-SERRAS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DECLARAR a nulidade do segundo auto de infração e determinar a reabertura do prazo para impugnação ao primeiro auto de infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

PROCESSO N.º : 13054-000.093/2003-40
ACÓRDÃO N.º: 101-94.586

2



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 JUL 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRII, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

RECURSO N.º : 134.338
RECORRENTE: ANDRÉAS STIHL MOTO-SERRAS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa acima identificada, contra decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ em Porto Alegre, RS, assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1998

Ementa: NORMAS PROCESSUAIS. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL – A propositura de ação judicial importa em renúncia às instâncias administrativas e impede a apreciação das razões de mérito pela autoridade administrativa competente; nesta hipótese, considera-se o crédito tributário definitivamente constituído na esfera administrativa.

PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. PENALIDADE. RECOLHIMENTO. Disposição legal expressa determina que seja lançada a multa de ofício isolada quando for realizado o pagamento de IRPJ por estimativa fora do prazo sem acompanhamento da multa de mora correspondente.

PAGAMENTO POR ESTIMATIVA BALANCETE DE SUSPENSÃO, REGISTRO NO LALUR. A não escrituração do livro Diário do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implica a desconsideração balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução.

MULTA DE OFÍCIO. VALOR INTEGRALMENTE DEPOSITADO. Constatado que o valor depositado judicialmente alcança o montante integral do tributo, é válido o lançamento para garantia do crédito tributário, porém há que se afastar a multa de ofício e juros moratórios sobre esse valor.

O voto condutor do Acórdão, acolhido por unanimidade pela Turma Julgadora, assim concluiu pela procedência em parte do lançamento para:



- a) declarar a suspensão da exigibilidade do imposto lançado para o ano-calendário de 1995 e afastar os juros moratórios e a multa de ofício sobre aquela infração, por estar ela coberta pelo depósito integral do valor devido;
- b) manter as multas isoladas aplicadas em razão da falta de pagamento da multa moratória referente ao pagamento fora de prazo do IRPJ por estimativa sobre os períodos de janeiro de 1997 a janeiro de 1998;
- c) excluir a penalidade de R\$ 21.648,56 no mês de fevereiro de 1998, com base no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, modificado pelo art. 67 Lei nº 9.532/1997;

O processo original, no qual foi prolatada a decisão, é o de número 11065.001233/00-92, que corre com o recurso de ofício, e que também se encontra neste Conselho para apreciação.

A empresa apresentou recurso a este Conselho, no qual alega, em síntese, (a) ser inaplicável a multa isolada de 75% ao invés de aplicar os acréscimos legítimos e proporcionais ao atraso; (b) que apesar de não ter informado os débitos devidos por estimativa na DCTF, o fez na ficha 09 da Declaração de rendimentos do ano-calendário de 1997, (c) que o Sr. Fiscal cometeu equívoco ao não deduzir, dos valores devidos mensalmente, a compensação dos tributos pagos a maior no ano-calendário de 1996, apurados na declaração de ajuste, e dos valores pagos a maior relativos ao mês de abril de 1997,;)d) que para o ano-calendário de 1998, declarou que, nos meses de janeiro e fevereiro, a estimativa foi calculada com base em balanço/balancete de suspensão/redução ; (e) que ainda que não os tenha transcrito no LALUR, o imposto devido por estimativa relativo a esses meses não pode ser calculado com base na receita bruta,. Traz jurisprudência administrativa e doutrina em seu socorro. Aduz haver ofensa ao princípio constitucional do não confisco, diz ser unânime a jurisprudência quanto à não aplicação da multa em caso de cumprimento da obrigação em atraso de forma espontânea. Finalmente, contesta o não conhecimento da matéria relacionada com o Plano Real, alegando ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, e das normas legais do processo administrativo fiscal.

Assim se apresenta o processo para julgamento.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche as condições legais de seguimento.
Dele conheço.

No que respeita à matéria submetida à tutela do Poder Judiciário, conforme tenho reiteradas vezes me pronunciado, entendo que nosso sistema jurídico não comporta que uma mesma questão seja discutida, **simultaneamente**, na via administrativa e na via judicial. Porque, uma vez que o monopólio da função jurisdicional do Estado é exercido através do Poder Judiciário, o processo administrativo, nesses casos, perde sua função.

Bernardo Ribeiro Moraes, em seu *Compêndio de Direito Tributário* (Forense, 1987). leciona que :

“ d) escolhida a via judicial, para a obtenção da decisão jurisdicional do Estado, o contribuinte fica sem direito à via administrativa. A propositura da ação judicial implica na renúncia da instância administrativa por parte do contribuinte litigante. Não tem sentido procurar-se decidir algo que já está sob tutela do Poder Judiciário (imperá, aqui, o princípio da economia conjugado com a idéia da absoluta ineficácia da decisão). Por outro lado, diante do ingresso do contribuinte em Juízo, para discutir seu débito, a administração, sem apreciar as razões do contribuinte, deverá concluir o processo, indo até a inscrição da dívida e sua cobrança”.

E Alberto Xavier, no seu *“Do Lançamento- Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”*, Forense, 1997, ensina :

“.....Nada impede que, na pendência de processo judicial, o particular apresente impugnação administrativa ou que, na pendência de impugnação administrativa, o particular aceda ao poder Judiciário.

O que o direito brasileiro veda é o exercício cumulativo administrativos e jurisdicionais de impugnação: como a opção por uns ou por outros não é excludente, a impugnação administrativa pode ser prévia ou posterior ao processo judicial, mas não pode ser simultânea.”



A matéria a ser apreciada nessa instância diz respeito às multas isoladas aplicadas em razão da falta de pagamento da multa moratória referente ao pagamento fora de prazo do IRPJ por estimativa sobre os períodos de janeiro de 1997 a janeiro de 1998.

Antes da apreciação do mérito, releva tecer algumas considerações sobre o procedimento que deu origem ao auto de infração ora litigado.

Constam do processo original, que corre com o recurso de ofício e que também me foi distribuído para relatar, dois procedimentos fiscais, tendo havido a emissão de auto de infração exigindo o pagamento de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e multas isoladas, em 29.06.2000 (fls. 468 a 478), com valor original de R\$ 14.544.537,52. Provocada pelo contribuinte, a autoridade administrativa determinou procedimento de diligência e como conseqüência, como consta a fls. 503 a 532, em decorrência do despacho de fls. 480, foi elaborado relatório firmado por dois Auditores Fiscais da Receita Federal, com o "de acordo" da AFRF Supervisora, seguindo-se novo auto de infração (fls. 533 a 542), agora com o valor de R\$ 5.712.599,50.

A fls. 543 consta despacho esclarecedor, assim redigido:

*"Tendo o contribuinte tomado ciência do Auto de Infração de folha 533, **lavrado em substituição** àquele de folha 468, proponho o encaminhamento do presente processo à SASAR, para as providências cabíveis"*
(destaque no original)

O novo lançamento foi levado à ciência da recorrente em 28.08.2000 (fls. 542), seguindo-se impugnação a fls. 548, no prazo regulamentar.

O novo procedimento fiscal deve ser relatado a partir de fls. 478 do processo original, onde consta o resumo da exigência, como foi inicialmente formalizada.

Segue-se despacho propondo o encaminhamento do processo à repartição da jurisdição da empresa, para aguardar pagamento ou impugnação (fls. 479).

O processo foi encaminhado à SEFIS, onde recebeu o seguinte despacho, da lavra do Sr. Chefe Substituto da SAFIS, em 02.08.2000:



“Aos AFRFs autuantes para revisão de ofício se for o caso” (fls. 480)

A empresa tomara ciência da exigência em 29.06.2000 (fls. 478), sem constar do processo a impugnação ao primeiro lançamento.

Em 14.07.2000 foi emitido MPF de diligência (fl.481), cientificado neste mesmo dia ao contribuinte.. Segue-se, a fls. 482, um despacho, transmitido por correio eletrônico, portanto sem conter a assinatura do seu autor, com seguinte teor (data: 26.07.2000):

*“Bom dia Marlise,
Envio esses notes para esclarecer a situação dos processos relativos às autuações da Stihl.
Representantes da empresa entraram em contato conosco alegando um suposto erro de fato na lavratura do Auto de Infração.
A fim de elucidarmos o assunto, vimos por bem em abrir uma diligência com o propósito de apurar a veracidade das alegações do contribuinte e, se for o caso, realizar revisão de ofício.
Ao final de nossas verificações lavraremos um AI retificativo, ou ainda, AI complementar. De qualquer modo será reaberto prazo para impugnação dos processos que já estão constituídos.
Assim, solicito a devolução dos referidos processos a essa SAFIS para que adotemos as providências antes, informadas.
Abraços.
Ricardo de Souza Moreira.
Chefe da SAFIS/DRF/NH”*

Em 15.08.2000 (fls. 483) consta MPF complementar.

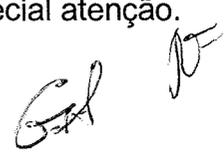
Em 15.08.2000 (fls. 484 a 494) consta termo de solicitação de esclarecimentos, seguido de manifestação da empresa, em 14.08.2000, com esclarecimentos.

Segue-se o relatório fiscal que motivou o segundo lançamento (fls. 503 a 532) e o novo auto de infração (fls. 533 a 542), de 28.08.2000.

A empresa o impugnou, em 26.09.2000 (fls. 548 a 606).

Cabe, inicialmente, abordar o procedimento “revisão de ofício” do lançamento feita pelos próprios fiscais autuantes.

Sem dúvida é admissível a revisão de ofício, cuja origem legal se encontra no artigo 149 do CTN, porém, alguns aspectos merecem especial atenção.



A revisão de ofício, cuja competência é exclusiva, no dizer do Artigo 149 do CTN, da autoridade administrativa, insere-se no âmbito do controle interno dos atos administrativos, tendo sido consistentemente analisada por Mary Elbe Gomes Queiroz Maia¹, que sobre ela assim discorreu:

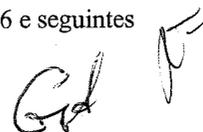
“Entendimento neste sentido, pode ser encontrado na recente obra publicada pelo mestre Alberto Xavier, que entende, no que concerne à revisão oficiosa (pela própria autoridade), que se deverá distinguir “os casos em que a revisão é efetuada pela própria autoridade que praticou o ato primário, no desempenho de uma função de autocontrole, dos casos em que é efetuada por seu superior hierárquico, no exercício de uma função de heterocontrole. No primeiro caso a autoridade administrativa revê os próprios atos; no segundo, revê atos alheios”.

Entretanto, embora a tese desenvolvida por Alberto Xavier seja semelhante àquela aqui desenvolvida, saliente-se que existe certa discordância, com relação ao fato de que neste trabalho se defende a idéia de que a autoridade que detém a competência legal para execução do ato de lançamento é o auditor fiscal, porém a ele não poderá ser atribuída a competência para proceder à revisão de ofício, sob pena de se abrir margem à discricionariedade ou arbitrariedade, pois não se pode admitir, como forma de proteção de crédito tributário que é indisponível e alcançar a segurança jurídica, quer em relação ao Fisco, quer em relação ao sujeito passivo, que o ato de lançamento se submeta, à apreciação da mesma autoridade que executou o ato.

Neste caso, faz-se mister que se garanta, sempre, a revisão do ato, por outra autoridade hierarquicamente superior, no caso o Delegado ou o Inspetor da Receita Federal, sem que com isto se descaracterize a hipótese como sendo de autocontrole, tendo em vista que este deverá ser considerado sob a perspectiva do órgão e não da autoridade administrativa.

Em conseqüência do raciocínio aqui apresentado, dever-se-á colocar sob restrições, as disposições contidas no artigo 61 do Decreto n.º 70.235/72 e suas posteriores alterações que prevê: “A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade”, pois ao auditor fiscal, como anteriormente colocado, falece competência para anular o próprio ato de lançamento, após a execução desse e a ciência do sujeito passivo, somente nas hipóteses de alteração consagradas no artigo

¹ In Do Lançamento Tributário – Execução e Controle, Dialética, São Paulo, 1999, pág. 66 e seguintes



145 do CTN e no limite das competências atribuídas às respectivas autoridades administrativas, poderá ser alterado o crédito tributário.

Acerca da extensão em que poderá ser exercido o controle, como decorrente da subordinação hierárquica, observe-se que, quando ele for exercido no âmbito da Administração direta, caracteriza-se por ser um controle hierárquico pleno e ilimitado e constitui, para Odete Medauar, que “da hierarquia decorrem, para o superior, o poder de dar ordens, emitir instruções, organizar serviços, comandar a execução de atividades, o poder de avocar, o poder de delegar competências, o poder de fiscalizar atos e atividades dos subordinados, nele incluída a faculdade de revogar, anular, total ou parcialmente, decisões por estes adotadas”.

Para Mário Masagão: “Da hierarquia decorrem algumas conseqüências gerais e outras especiais: faculdade de avocar qualquer caso da competência dos órgãos subordinados, e de substituí-los, embora estejam em atividade – salvo exceções constantes na lei”, bem assim a “faculdade de revisão dos atos dos subordinados, podendo o superior confirmá-los, modificá-los ou revogá-los, quer espontaneamente, quer da decisão de recursos dos interessados.

O controle decorrente da hierarquia pode ser exercido de modo amplo, alcançando desde a unidade de direção, a vigilância dos superiores sobre os inferiores, a substituição do inferior pelo superior, a revisão dos atos dos subordinados, a aplicação de sanção, o dever de obediência e a resolução dos conflitos de atribuição”, consoante Cretella Júnior.

Ainda, segundo Cretella Júnior, no poder executivo, sim, há hierarquia, porque todos os órgãos se interligam, formando como que uma cadeia com uma só exceção: a do mais alto superior hierárquico, acima do qual não há nenhuma outra autoridade. Deste modo, na hierarquia administrativa, o superior; independentemente de provocação do interessado, pode modificar ou reformar o ato do seu subordinado, desde que julgue dever assim proceder, ressalvando-se que o controle assim colocado somente não se verifica no âmbito do Poder Judiciário, em que só mediante provocação do interessado, ou seja, através de recurso, o chefe intervém no ato do seu subordinado”.

De fato, a revisão de ofício de lançamento já cientificado ao contribuinte deve se subsumir ao autocontrole hierárquico, a ser exercido, não pelo Auditor Fiscal,



autoridade incumbida do lançamento, mas por autoridade hierarquicamente superior, no caso o Delegado ou Inspetor da Receita Federal.

Outro aspecto do presente processo que deve ser apreciado sob a perspectiva processual é a determinação da realização da diligência.

O Decreto nº 70.235/72 prevê a realização de diligências em hipóteses distintas.

O artigo 16, inc. IV, previu a solicitação de diligência pelo impugnante, sob a condição de justificar sua necessidade e apresentar os motivos.

O artigo 18, que localiza o procedimento na fase processual na fase impugnatória, então, fora da administração do processo pela fiscalização, definiu claramente quando a diligência é cabível:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.” **(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)**

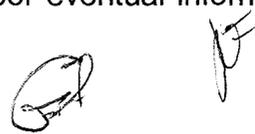
Aqui, outra característica do processo administrativo fiscal deve ser apreciada.

A atuação espontânea da fiscalização se inicia com o procedimento de ofício fiscalizatório e se encerra com a lavratura do auto de infração.

Regularmente notificado o sujeito passivo do auto de infração, inicia-se o prazo impugnatório, e nessas condições, só resta à administração tributária aguardar o transcurso do referido prazo, que se encerrará trinta dias depois.

Nesse lapso nenhuma providência mais é atribuível à fiscalização, senão medidas de controle que não interferem no andamento do processo, sendo o próximo passo a ser acionado de responsabilidade da autoridade julgadora de primeiro grau.

Observo que não houve pedido de diligência normalmente formalizado pelo contribuinte, nem determinação de diligência, de ofício, pela autoridade julgadora de primeiro grau, porém, por iniciativa da fiscalização, movida por eventual informação



informal do contribuinte, foi procedida diligência, ainda durante a fase de fluência do prazo impugnatório, procedimento diferente daqueles previstos no Decreto nº 70.235/72.

Restava aguardar a impugnação e, sem dúvida, nela constaria o pedido de diligência para a constatação das irregularidades devidamente trazidas ao necessário conhecimento da autoridade julgadora de primeiro grau, para sua manifestação a respeito das eventuais falhas constatadas no auto de infração, tudo devidamente documentado e fundamentado.

É evidente que poderia a autoridade administrativa proceder à revisão de ofício do lançamento, mas tal medida somente tem sua aplicação recomendada nos casos em que, não impugnada a exigência, a autoridade administrativa reconhece equívoco ou ilegalidade na exigência e, atendendo ao princípio da moralidade pública, ajusta a exigência ao seu verdadeiro montante devido.

Não pode, porém, a autoridade administrativa introduzir-se nas fases processuais sob a administração da autoridade julgadora, quer de primeiro, quer de segundo grau, truncando o processo e trazendo alterações no lançamento, à revelia de previsão processual expressa.

Naquela fase processual de fluência do prazo impugnatório, o processo não poderia sofrer alterações quanto ao valor, quanto à capitulação legal, nem quanto à descrição dos fatos, isso por iniciativa da autoridade administrativa ou julgadora, somente cabendo ao contribuinte qualquer manifestação.

Decorrida tal fase, então sim, a autoridade julgadora podia se manifestar sob as diversas modalidades que caracterizam sua atuação: proceder ao julgamento, requisitar diligência, a pedido do contribuinte ou de ofício, e, em seguida, expressar sua manifestação sob a forma de julgamento, dentro de sua exclusiva competência.

Somente depois, caso o contribuinte não houvesse impugnado o lançamento, no prazo próprio, poderia a autoridade administrativa proceder à revisão de ofício do lançamento para cancelá-lo ou reduzi-lo, isso exclusivamente em atendimento ao princípio da verdade material que deve orientar o processo administrativo fiscal.

É necessária essa identificação clara da competência de cada autoridade interventora no processo administrativo fiscal, mercê da reformulação trazida

GH *F*

na Lei nº 8.748/93, que dissociou as funções de lançar e de julgar, enquanto o processo tramita na jurisdição da Secretaria da Receita Federal.

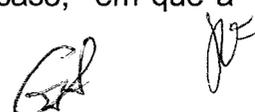
À fiscalização compete produzir o lançamento e ter administração sobre o procedimento até o momento da formalização do auto de infração ou da notificação de lançamento, cabendo, a partir de então, a oitiva do contribuinte, mas estando incumbida a autoridade julgadora da próxima manifestação fazendária no processo, não sendo razoável a intrusiva atuação da autoridade lançadora, após ter sido devidamente lançado o tributo, já com a ciência do contribuinte.

No presente caso, o segundo auto de infração, base do litígio em julgamento, é nulo, por ter por objeto exigência já formalizada no primeiro auto. Por sua vez, o primeiro auto de infração não foi impugnado, podendo o respectivo crédito ser inscrito em dívida ativa (revelia), a menos que a autoridade administrativa competente (Delegado da Receita Federal) proceda à revisão de ofício para reduzir a exigência. Nesse caso, não mais cabe qualquer impugnação, eis que precluiu o direito do sujeito passivo com o decurso dos 30 dias da ciência do auto originalmente lavrado (o único válido).

Não está esclarecido no processo o motivo pelo qual o contribuinte deixou de impugnar a exigência inicial. É possível que assim tenha procedido por orientação da fiscalização, ou porque confiava que lhe seria aberto novo prazo para defesa . De qualquer forma, tudo indica que o sujeito passivo foi levado a aguardar uma atitude da administração antes de impugnar a exigência, o que representa atitude temerária.

Formou-se, assim, verdadeiro caos processual: (a) tem-se um auto não impugnado, caracterizando revelia, e que pode ser objeto de inscrição na dívida ativa; (b) tem-se um auto de infração nulo (o segundo), com nulidade de todos os atos subsequente e dele decorrentes (impugnação, decisão de primeira instância, recurso); (c) tem-se uma exigência que, se não revista de ofício, dificilmente poderá ser executada, eis que o sujeito passivo tem prova de que a própria administração reconhece sua incerteza.

Isso posto, voto no sentido de declarar nulo o processo a partir do 2º auto de infração, inclusive. Tendo em vista a singularidade do caso, em que a não



apresentação de impugnação ao primeiro auto, ao que tudo indica, decorreu do procedimento equivocado, porém de boa-fé, da administração, deve ser reaberto o o prazo para impugnar o primeiro auto de infração.

Sala das Sessões (DF), em 16 de junho de 2004



SANDRA MARIA FARONI

