



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-36
Recurso nº : 151.405
Matéria : IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1995
Recorrente : CREDICARD BANCO S.A.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ
Sessão de : 28 de março de 2007
Acórdão nº : 103-22.938

NORMAS PROCESSUAIS - CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS NA VIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL - INEXISTÊNCIA DE RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA - A concomitância de processos na via administrativa e judicial não decorre da simples propositura e coexistência de processos em ambas as esferas, ele somente exsurge quando houver a perfeita identidade no conteúdo material e no objeto da ação em discussão e do auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CREDICARD BANCO S.A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso para anular a decisão *a quo* e DETERMINAR a remessa dos autos à repartição de origem para deslinde do mérito, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 ABR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, FLÁVIO FRANCO CORRÊA, ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, LEONARDO DE ANDRADE COUTO e PAULO JACINTO DO NASCIMENTO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66
Acórdão nº : 103-22.938

Recurso nº : 151.405
Recorrente : CREDICARD BANCO S.A.

RELATÓRIO

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao estabelecimento do contribuinte acima e, diante de irregularidades apuradas, foram lavrados dois Auto de Infração, através dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários:

IRPJ (fls. 159) e PIS (fls. 165), os quais, de acordo com o que está o descrito no "Termo de Verificação Fiscal" (fls. 147/155), as irregularidades que motivaram mencionadas exigências consistiram em:

A empresa é contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Jurídica com base no Lucro Real, com a opção de pagamento do IRPJ calculado por estimativa.

O contribuinte efetuou o recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e do PIS/REPIQUE, pelo regime de estimativa, até o período base mensal - outubro de 1.994.

Em novembro de 1.994, passou a recolher com base no lucro real mensal, efetuando o recolhimento da diferença apurada, em face da alteração de sistemática, na data de 29/12/94.

Como o balanço de suspensão foi em NOV/94, essa diferença deveria ser recolhida em 29/12/94, utilizando a UFIR de **0,6618**, e não aquela adotada pela empresa, com a qual o contribuinte efetuou os recolhimentos daqueles meses. Com isso houve o recolhimento a menor do imposto de renda.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

A fiscalização elaborou demonstrativo apontando as diferenças para o IRPJ, que se encontra, em anexo (vide fls. 14). Os DARF's desses 4 (quatro) meses encontram-se às fls. 42 a 49.

Com relação ao PIS/Repique, como o balanço de suspensão foi em NOV/94, essa diferença deveria ser recolhida, em 29/12/94, utilizando a UFIR de **0,6618**, e não a adotada pela empresa, com a qual o contribuinte efetuou os recolhimentos.

O Direito

No ano calendário de 1.994 – exercício de 1.995, por força do disposto na Lei nº 8.541/92 (artigos 38 e 39), era facultado às pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, o pagamento do IRPJ, da CSLL e do PIS/Repique, mensalmente, calculado por estimativa.

Essa opção poderia ser objeto de alteração no curso do próprio ano-calendário, ou seja, suspensão do recolhimento por estimativa e adoção do lucro real mensal. Nessa hipótese, caso resultasse imposto a pagar este deveria ser recolhido, corrigido monetariamente, de acordo com o artigo 23, § 5º da Lei nº 8.541,92.

Portanto, nos termos da Lei nº 8.541/92 (artigos 23, § 5º), e da IN SRF nº 98/93 (artigo 17, § 1º), o saldo apurado (a título de IRPJ e PIS/Repique), decorrente da alteração de sistemática de recolhimento, deveria ser pago, atualizado monetariamente, até o último dia útil do mês seguinte ao da opção.

E mais, a Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1.995 (DOU de 30.06.95), que dispôs sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabeleceu as regras e condições de emissão do Real e os critérios para conversão das obrigações para o Real, e deu outras providências, estabeleceu:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66
Acórdão nº : 103-22.938

Por todo o exposto acima, ou seja, nos termos da Lei nº 8.541/92 (artigo 23, § 5º), da IN SRF nº 98/93 (artigo 17, § 1º), da IN SRF nº 73/94 (Anexo IV, item IV.1, sub item 2, alínea f), da Lei nº 9.069/95 (artigo 46, 55, § 1º), o contribuinte ao proceder a alteração da sistemática de recolhimento, deveria ter pago o saldo apurado (a título de IRPJ e PIS/Repique), atualizado monetariamente, até o último dia útil do mês seguinte ao da opção.

O contribuinte impetrou um Mandado de Segurança na 11ª Vara, da Seção Judiciária de São Paulo – SP, sob nº 97.0059102-6, com pedido de concessão de liminar da medida em 16/12/97. Na data de 17/12/97, tendo a juíza federal, deferido a medida liminar como abaixo descrito:

“Credicard S/A Administradora de Cartões de Crédito pede liminar determinando a expedição de CND, que viabilizará a aplicação de seus recursos do FINOR.

...

Por essas razões, e em face da relevância dos fundamentos do pleito, defiro a liminar, e determino à autoridade coatora que expeça a CND em nome da impetrante, certificando, de imediato, a sua regularidade fiscal, à SUDENE.”

Como consequência deste mandado de segurança, o lançamento foi efetuado com a suspensão do crédito tributário.

DO ENQUADRAMENTO LEGAL

O contribuinte infringiu o artigo 23, § 5º da Lei nº 8.541/92, c/c com o artigo 17, § 1º da IN SRF nº 98/83 (sic), da IN SRF nº 73/94 (Anexo IV, item IV.1, sub item 2, alínea f), e os artigos 46, 55, § 1º, da Lei nº 9.069/95.

O contribuinte tomou ciência dos lançamentos acima em 10/03/1999 e, com os mesmos não se conformando, impugnou-os (fls. 169/195), alegando, em síntese, que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

É pessoa jurídica de direito privado e, portanto, contribuinte do IRPJ e do PIS/REPIQUE.

No ano-calendário de 1994, fez uso da faculdade prevista pela Lei nº 8.541/92, ou seja, efetuou o recolhimento do IRPJ, da CSLL e do PIS/REPIQUE, pelo regime de estimativa, até o mês de outubro/94 e, a partir do mês seguinte, passou a recolhê-los com base no lucro real mensal, procedendo ao recolhimento da diferença apurada, em razão da alteração de sistemática, nos prazos previstos pela legislação, conforme cópias de DARF's anexadas;

Apesar disso e do disposto no art. 34, da MP nº 542/94 (art. 36 da Lei nº 9.065/95), é exigida a atualização monetária da diferença apurada, em virtude de mencionada alteração de sistemática. Dessa forma, em razão da necessidade de obtenção de CND, bem como de entender estar com sua situação regular perante a SRF, impetrou, em 16/12/97, Mandado de Segurança com pedido de liminar, junto à 11ª Vara Federal, pleito esse prontamente deferido.

Segundo os arts. 23, § 5º, da Lei nº 8.541/92, e 17, parágrafo único, da IN SRF nº 98/93, o saldo apurado (de IRPJ, CSLL e PIS/REPIQUE), decorrente de alteração de sistemática de recolhimento, deveria ser pago, atualizado monetariamente, até o último dia útil do mês seguinte ao da opção. Tal atualização, a partir de 01/07/94, e por força da MP nº 542/94, deixou de ser exigida, desde que os tributos fossem pagos em seus respectivos vencimentos;

Essa a situação da Impugnante que, não estava obrigada ao recolhimento do saldo apurado de IRPJ e PIS/REPIQUE, monetariamente atualizado, em razão de: (i) até outubro/94 adotou a estimativa; (b) a partir do mês seguinte, passou a recolher os tributos devidos com base no lucro real mensal e; (iii) as diferenças apuradas, em razão da alteração de sistemática, foram recolhidas em 29/12/94, sem atualização monetária (conforme MP nº 542/94, então vigente), por ter se dado dentro



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

do devido prazo de vencimento, nos termos da IN SRF nº 98/93, conforme cópias de DARF's anexadas;

Assim, não ocorreram recolhimentos a menor, como pretendeu o autuante, em razão de a Impugnante haver agido nos exatos termos da legislação pertinente; isto porque, quando da alteração da sistemática de apuração (novembro/94), por parte do contribuinte, o § 5º do art. 23, da Lei nº 8.541/92, encontrava-se revogado pelo *caput* do art. 34, da MP nº 542/94.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, via de sua Quarta Turma, julgou o lançamento procedente, tendo ementado a decisão na forma abaixo transcrita.

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 30/11/1994

Ementa: CONCOMITÂNCIA. PROCESSO JUDICIAL E PROCESSO ADMINISTRATIVO. O fato de o contribuinte haver levado a apreciação do Poder Judiciário, a mesma matéria objeto do presente processo, implica na ocorrência de renúncia às instâncias administrativas, sendo o crédito tributário definitivamente constituído nesta esfera.

JUROS MORATÓRIOS. EXIGÊNCIA. VINCULAÇÃO DO AUTUANTE. Dada a absoluta vinculação da atividade do autuante, ao determinado em normas legais, correta a constituição do crédito tributário, aí se incluindo a parcela relativa aos juros moratórios, sob pena de, em não o fazendo, vir a ser responsabilizado funcionalmente.

LANÇAMENTO REFLEXO. PIS/REPIQUE. Por decorrer dos mesmos motivos de fato e de direito que levaram à exigência do IRPJ, igual destino deverá ter o dele reflexo.

Lançamento Procedente."

Não se conformando com o resultado do julgamento, maneja o Recurso Ordinário, onde alega, em síntese, o seguinte:

Aduz em preliminar a ilegalidade e a inaplicabilidade da ADN COSIT nº 03/96, aonde se estribou a autoridade de primeiro grau para reconhecer a existência da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

concomitância entre as matérias objeto do Mandado de Segurança, impetrado pela, ora recorrente e, a matéria versada em sua impugnação, quanto ao mérito do lançamento contestado.

Que nos termos da Lei 6.830/80 e Decreto-Lei 1.737/79, há renúncia da discussão na esfera administrativa na hipótese de propositura, pelo contribuinte, apenas pelo contribuinte, de Embargos à Execução Fiscal, Ação de Repetição do Indébito, Ação Declaratória de Nulidade do Crédito da Fazenda Nacional. Afirma que as disposições contidas nas normas citadas não se aplicam à Ação de Rito Ordinário de natureza Declaratória e Mandado de Segurança para obtenção de CND, como é o caso em comento.

Afirma, ademais, que o ADN COSIT nº 03/96, extrapolou o disposto nos referidos diplomas legais, à medida que estabelece que a propositura de ação judicial – por qualquer modalidade processual, importa renúncia às instâncias administrativas. Vale dizer o referido ato normativo contempla a ação ordinária de natureza declaratória e o mandado de segurança, que não estão contemplados no rol das ações judiciais que, nos termos da lei, implicam renúncia à esfera administrativa, posto que ilegal, uma vez que ninguém é obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude lei. Ademais, os atos normativos têm a função de esclarecer o contribuinte leigo e não inovar naquilo que a lei não o fez.

Aduz, ainda, a ilegalidade do referido ato normativo, por cercear a livre defesa do contribuinte.

Por fim, defende a inaplicabilidade do Normativo tendo em vista que o objeto do mandado de segurança impetrado – que tem por objeto a obtenção do CND, para que seja viabilizada a aplicação de recursos no FINOR - nada tem a ver com a discussão de mérito da autuação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66
Acórdão nº : 103-22.938

No mérito, afirma a que a decisão de primeira instância deve ser reformada, também, no que tange à manutenção dos juros de mora. Afirma que não deixou de recolher as exações em comento. Tal fato afastaria por completo qualquer pretensão de serem aplicados juros, que somente seriam cabíveis na ausência de qualquer providência no sentido de suspender ou extinguir o crédito tributário. E, que os mesmos somente poderiam ser cobrados quando o processo judicial transitar em julgado.

No mais, repete os argumentos expendidos em sua impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66
Acórdão nº : 103-22.938

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso preenche as condições para a sua admissibilidade.

Preliminar

Aduz em preliminar, o cerceamento do direito de defesa, em razão da Turma Julgadora "a quo" não haver apreciado as razões de mérito de sua impugnação, por entender haver concomitância entre as matérias discutidas no judiciário e na esfera administrativa, conforme já relatado.

A, ora recorrente, em 16 de dezembro de 1997, ajuizou ação mandamental, em razão da SRF, através de sua autoridade competente, se negar a expedir a Certidão Negativa de Tributos e Contribuições – CND, fato que esse que impediria o regular processamento dos investimentos em incentivos fiscais – FINOR, cujo prazo de aplicação se expirava no dia 31/12/97.

A leitura da petição inicial do referido WRIT, demonstra que o único pedido daquela ação mandamental está assim formulado:

"seja o presente writ recebido e processado com a concessão de **MEDIDA LIMINAR**, para que o IMPETRADO, **impreterivelmente** até 22/12/97, expeça a CND e certifique a regularidade da IMPETRANTE, mesmo que via *fac simile*, perante a Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE, para que seja viabilizada a aplicação dos recursos do FINOR e emissão dos respectivos certificados pela citada autarquia até, impreterivelmente, 31/12 p.f.;"

Os fundamentos que a levaram a, ora recorrente, a pleitear citada ordem, consistiram em, *verbis* (fls. 207/208):

"(.....)"

2. No calendário (sic) de 1994, por força do disposto na Lei nº 8.541/92, era facultado às pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66
Acórdão nº : 103-22.938

pagamento do IRPJ (e da CSLL) mensal, calculado por estimativa (aplicação do percentual de 3,5% sobre a receita bruta mensal).

3. Essa opção, por sua vez, também poderia ser objeto de alteração no curso do próprio ano-calendário, ou seja, suspensão do recolhimento por estimativa e adoção do lucro real mensal. Nessa hipótese, caso resultasse imposto a pagar este deveria ser recolhido, corrigido monetariamente, na forma da legislação aplicável.

4. Posteriormente, foi editada a MP nº 542/94 (após várias edições convertida na Lei nº 9.069/95), que dispôs, no seu artigo 34 (na Lei nº 9.069/95, artigo 36) que a partir de 1º/07/94, até 31/12/94, a UFIR não seria utilizada para efeito de atualização de tributos federais, contribuições federais e receitas patrimoniais, desde que os respectivos créditos fossem pagos nos prazos originais previstos na legislação.
(.....)

5. A IMPETRANTE, no ano-calendário 1994, se enquadrou na situação anteriormente descrita, a saber: efetuou o recolhimento do IRPJ, da CSLL e do PIS/REPIQUE pelo regime de estimativa até o período-base mensal outubro/94 e, a partir de novembro 1994, passou a recolher os citados tributos com base no lucro real mensal, efetuando o recolhimento da diferença apurada, em face da alteração de sistemática, nos prazos previstos na legislação, conforme comprovam.....

6. Contudo, a despeito do disposto no artigo 34, da MP nº 542/94 (atual artigo 36, da Lei nº 9.069/95), a D. Autoridade IMPETRADA está exigindo a atualização monetária da diferença apurada em virtude da alteração de sistemática.

7. Com efeito, tendo em vista a necessidade de obtenção da CND, bem como de ter situação regular perante a Secretaria da Receita Federal (SRF) para processamento de incentivos fiscais, a IMPETRANTE constatou que possui débito em aberto em face dessa atualização monetária, que não foi objeto de recolhimento, conforme comprovam os documentos acostados ao presente.

8. Diante de tal situação, a IMPETRANTE buscou comprovar, perante a D. autoridade IMPETRADA, que inexistia débito em aberto decorrente da falta de recolhimento de IRPJ, CSLL e PIS/REPIQUE, exatamente com fundamento na MP nº 542/94 (atual Lei nº 9.069/95), argumentação esta que, inconsistentemente, não foi aceita.

9. Todavia, a IMPETRANTE não pode ser (sic) conformar com tal entendimento, abusivo e arbitrário, pois, repita-se, em decorrência dessa situação irregular, na verdade, inexistente, lhe está sendo negada Certidão Negativa de Tributos e Contribuições Federais – CNP e, mais, obstaculizado o regular processamento dos investimentos em incentivos fiscais (FINOR), cujo prazo para aplicação se expira em 31/12/97.
(.....).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

O Poder Judiciário, ao apreciar o pedido em apreço, deferiu a medida liminar requerida:

“Por estas razões, e em face da relevância dos fundamentos do pleito, defiro a liminar, e determino à autoridade coatora que expeça o CND em nome da impetrante, certificando, de imediato, a sua regularidade fiscal, à SUDENE.”

Em 10 de março de 1.999, a recorrente tomou ciência do auto de infração, do IRPJ e do PIS. O primeiro, lavrado em face da constatação de “FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DECLARADO”.

O fundamento legal da autuação é o artigo 23, § 5º da Lei nº 8.541/92, c/c com o artigo 17, § 1º da IN SRF nº 98/83 (sic), da IN SRF nº 73/94 (Anexo IV, item IV.1, sub item 2, alínea f), e os artigos 46, 55, § 1º, da Lei nº 9.069/95.

Ou seja, a SRF, está cobrando da recorrente a diferença do IRPJ e do PIS, decorrente dos seus recolhimentos insuficientes.

Do cotejo da inicial, do Mandado de Segurança, em questão, como Auto de Infração, objeto do presente recurso, não vislumbrei a concomitância entre as matérias discutidas nas esferas judicial e administrativa.

Isso porque, muito embora as matérias discutidas no WRIT e no Auto de Infração sejam as mesmas; o pedido formulado na inicial, do Mandado de Segurança, não tinha por escopo a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal. Ou seja, o deferimento ou não da segurança naquela ação em nada interfere com o presente lançamento, de forma objetiva.

A questão ora apreciada tem no seu cerne a discussão acerca da possibilidade de as instâncias administrativas poderem se manifestar, ou não, acerca de matéria que se encontre sob a apreciação do Poder Judiciário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

Nesse sentido, dúvidas não há a serem suscitadas, efetivamente, em decorrência do princípio da unicidade de jurisdição consagrado constitucionalmente: na concomitância do exame da mesma matéria e objeto, em ambas as vias, administrativa e judicial, deverá prevalecer a competência judicial em decorrência da tripartição dos poderes, todavia, não é este o caso dos autos.

Destarte aflora a violação ao princípio constitucional da ampla defesa, em decorrência do referido lançamento não ter sido apreciado pela Autoridade de primeiro grau, dado que o **crédito tributário** em apreço não está ou estava sendo objeto de discussão no âmbito do Poder Judiciário.

Assim, existe no processo afronta à legalidade e prejuízo ao direito de defesa perpetrada pelo julgador administrativo singular, como argüido pela recorrente, haja vista que a autoridade julgadora "a quo", detém a competência legal para formar livremente a sua convicção, com base na lei e na prova dos autos, sendo-lhe exigível, todavia, que aprecie todos as matérias apresentadas pela defesa e que fundamente os seus motivos de decidir, o que, no caso, não existiu, quanto ao primeiro fundamento.

A questão sob exame nos presentes autos diz respeito à existência de discussão, concomitantemente, da mesma matéria tributária nas instâncias julgadoras administrativa e judicial e a inconformidade revelada no Recurso Voluntário com relação à negativa da autoridade administrativo-julgadora "a quo", em se manifestar nessa hipótese, por a recorrente considerar que tal decisão afronta a ampla defesa, pois, no seu entendimento o fato de haver sido impetrado Mandado de Segurança cujo objeto se cingia à obtenção de CND, não pode obstar a apreciação da sua impugnação e o curso do respectivo processo administrativo.

Na apreciação da matéria em discussão, é imprescindível considerar que o regime democrático, tem seus alicerces fincados na tripartição dos poderes, com vista a assegurar aos cidadãos uma ordem constitucional, a qual confere aos poderes,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

executivo e legislativo, a esse fazer as leis e àquele executá-las, e, dá ao judiciário, o poder e a função de garantir e assegurar os direitos e deveres dos cidadãos com vista à certeza, à segurança e à busca da justiça.

Especificamente em matéria tributária, compete à esfera judicial prevenir e solucionar em definitivo o eterno conflito de interesses Fisco x contribuinte (para Camellutti esse conflito é: *il baccillo di diritto*).

O cumprimento e a obediência à essa ordem constitucional revela-se pelo respeito às instituições por ela consagradas na tripartição de poderes, em que a função típica de julgar em definitivo os conflitos de interesses e litígios foi conferida ao Poder Judiciário, por haver sido consagrado constitucionalmente o princípio da unidade da jurisdição, em que somente as decisões emanadas daquele poder fazem coisa julgada. Portanto, o ordenamento jurídico exige que se privilegie e reconheça a primazia e a prevalência das decisões judiciais para conhecer e decidir em definitivo sobre quaisquer matérias, inclusive as tributárias, a fim de garantir-se a segurança jurídica.

Na atualidade, entretanto, não há mais como se deixar de reconhecer a existência e a importância do processo administrativo tributário, o qual adquiriu *status* constitucional após a Carta Magna de 1988, *ex vi* do artigo 5º, LV: "*aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*"

Destarte, partindo-se da premissa inegável da existência do processo administrativo, embora, alguns doutrinadores ainda resistam à evidência constitucional e teimem em lhe negar tal dignidade. E é importante se reconhecer tal caráter pois é ele que garante a efetividade do devido processo legal e todos os efeitos dele decorrentes na busca da realização do contraditório e da ampla defesa, também, na via administrativa, como princípios assecuratórios do equilíbrio da relação jurídico-tributária, na hipótese de exigência do correspondente crédito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66
Acórdão nº : 103-22.938

A importância do processo administrativo tem em mira assegurar a justiça positivada não se destinando a atender interesses do Fisco nem do contribuinte, mas busca preservar o interesse público que é do Estado democrático, o qual encontra seu contorno e limites nos direitos e garantias individuais dos cidadão consagrados constitucionalmente – funcionando como instrumento realizador do devido processo legal na imposição e cobrança das exações tributárias.

É inquestionável, porém, a autonomia entre os processos administrativo e judicial.

A via administrativa é uma instância de julgamento que se revela como uma etapa necessária de controle da legalidade dos atos administrativos feita pela própria Administração, no sentido de buscar a perfectibilidade dos atos dos seus agentes e evitar querelas judiciais indevidas, com um maior ônus tanto para a Fazenda Pública como para o contribuinte. Já a busca da via judicial é a certeza de exame a lesões ou ameaças de lesões a direitos, por um poder imparcial e independente, a fim de ser garantida a certeza e a segurança jurídica com vista ao implemento dos direitos dos cidadãos no Estado de Direito.

Na tentativa de regulamentar tais preceitos, na hipótese de lançamento de ofício e quando já houver a deflagração prévia da via judicial para discutir a matéria, encontrando-se o crédito tributário com a sua exigibilidade suspensa, a Administração Tributária adota o entendimento de que a interposição de medida judicial acarreta a “renúncia à via administrativa”, o que impossibilitaria a essa o exame da mesma questão.

Desse modo, com a efetivação do lançamento do crédito tributário, na hipótese de se encontrar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária sob a proteção de medida judicial, aparentemente exsurge um conflito de princípios cabendo ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

julgador ponderar e decidir por aplicar à espécie o princípio que, no caso em concreto, seja aquele que melhor realize a segurança jurídica e o ideal de justiça.

Inexistem dúvidas que ao sopesar a força dos princípios em aparente tensão ressalta, na presente hipótese, que a decisão mais adequada e que respeita às instituições, deverá nortear-se no sentido do privilégio do julgamento judicial e a opção pelo prestígio da unidade de jurisdição, por ser essa a escolha que melhor garante a ordem constitucional. Releva observar que cabe às instâncias judiciais darem a última e definitiva decisão sobre as lesões ou ameaças de lesões a direitos e que apenas os julgamentos judiciais têm o condão e a força da coisa julgada.

Acerca do assunto é importante observar que o Decreto-lei nº 1.737/79, art. 1º, § 2º, e a Lei nº 6.830/1980, art. 38, que foram objeto de interpretação da Administração Tributária por meio do ADN COSIT nº 03/1996, expressamente prevêm que a propositura de ação judicial importa a renúncia do direito de o sujeito passivo recorrer também à esfera administrativo-julgadora sobre a mesma matéria. Tais diplomas consagram a chamada "renúncia à via administrativa" na concomitância de processos na via administrativa e judicial que tratem do mesmo objeto.

Confrontando-se tais disposições com os princípios constitucionais, verifica-se que há um equívoco na interpretação dos textos da legislação tendo em vista que, no caso de ser interposta medida judicial prévia à constituição do crédito tributário pelo lançamento *ex officio*, após a qual o sujeito passivo da relação jurídico-tributária apresenta impugnação na via administrativa, não se pode vislumbrar a hipótese de renúncia propriamente dita do contribuinte. Pelo contrário, a insurgência desse, na via administrativa, revela o seu propósito, expresso, de também buscar a manifestação da instância administrativo-julgadora.

Ora, fuge ao mais elementar raciocínio lógico-jurídico querer acolher a possibilidade de que o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, espontânea e de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

forma tácita, renuncie ao seu direito à via administrativa quando previamente a qualquer lançamento de crédito tributário, foi ele em busca do socorro judicial, especialmente, quando, a *posteriori*, ele adota procedimento em contrário, que demonstra a sua insurgência contra o lançamento de ofício, revelado por meio da apresentação, tempestiva e espontânea, de impugnação e recurso à instância administrativa.

Não há como querer entender-se que a interposição de medida judicial anterior ao ato de lançamento do crédito tributário implica em renúncia à esfera administrativa. Não há efetivamente renúncia quando o Mandado de Segurança é preventivo ou a ação judicial é anterior à constituição do crédito tributário.

O fato de ter sido deflagrada a via judicial não significa que o sujeito passivo antecipadamente está desistindo da via administrativa, especialmente quando não foi procedido, ainda, qualquer lançamento ou exigência de crédito tributário, e que ele, a *priori*, já estivesse colocado ante a iminência de se defender em duas esferas julgadora e no âmbito da disponibilidade do seu direito já houvesse optado por uma dessas vias.

Apesar de inexistir renúncia à via administrativa, todavia, há um óbice para que a esfera administrativo-julgadora aprecie e manifeste-se sobre a mesma matéria e objeto que estão sendo discutidos no Poder Judiciário, independentemente da medida judicial ser prévia ou posterior ao lançamento de ofício do crédito tributário, tendo em vista que a ordem jurídica exige e impõe o respeito pela *una jurisdictio*. A provocação judicial impede o exame da mesma matéria pelas instâncias administrativas, uma vez que a decisão definitiva é a decisão emanada do Poder Judiciário, como órgão que detém a competência típica de julgar.

Deve-se considerar, portanto, que quando a mesma matéria e objeto está sendo discutida em ambas as esferas, o processo administrativo perde o seu objeto, pois a matéria e o objeto já está sendo apreciado judicialmente e não mais



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 13808.000260/99-66

Acórdão nº : 103-22.938

poderá a Administração Tributária exercer o controle da respectiva legalidade, sob pena de usurpação de competência, pois a apreciação e o exame passa a estar submetido, exclusiva e irremediavelmente, à jurisdição judicial, o que, repita-se, não é o caso dos autos, dado que o objeto da ação judicial e o do auto de infração são diversos.

A melhor interpretação a ser acolhida na concomitância de processos, por conseguinte, é aquela que se norteia no sentido de que não é a simples coexistência de processos na via administrativa e judicial ou a provocação do judiciário que irá definir o âmbito de competência e a prevalência da decisão judicial.

No caso dos autos a discussão judicial tem no seu cerne na obtenção da CND e não na discussão acerca do conteúdo material do lançamento do crédito tributário, não se configurando, por via de consequência, o óbice à manifestação das autoridades administrativo-julgadoras sobre matéria e causa de pedir diversa.

Assim, acolho as questões preliminares argüidas, para anular a decisão recorrida, determinando que outra seja proferida, desta feita, apreciando todas as questões de mérito.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento o meu voto no sentido de acolher as preliminares, argüidas para dar provimento ao recurso para anular a decisão de primeiro grau, determinando a remessa dos autos à Repartição de origem para que outra decisão seja proferida, apreciando-se todas as questões de mérito.

Sala de Sessões - DF, em 28 de março de 2007

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE