



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Publicado no Diário Oficial da União
de 20 / 10 / 2023
Rubrica

2ª CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

Recorrente : BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO - BOVESPA
Recorrida : DRJ em São Paulo - SP

COFINS. DECADÊNCIA.

A decadência dos tributos lançados por homologação, uma vez não havendo antecipação de pagamento, é de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I). Precedentes Primeira Seção STJ (EREsp 101407/SP).

NORMAS PROCESSUAIS. MPFs. REVALIDAÇÃO. NULIDADE. NÃO CABIMENTO.

A falta de revalidação do MPF ou a revalidação sem troca de auditores não é causa de nulidade do lançamento, mormente quando não demonstrado qualquer prejuízo às garantias do administrado.

NORMAS PROCESSUAIS. MEDIDA JUDICIAL.

A submissão de determinada matéria à apreciação do Poder Judiciário afasta a competência cognitiva de órgãos julgadores em relação ao mesmo objeto.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIBILIDADE SUSPENSÃO. MULTA DE OFÍCIO. NÃO CABIMENTO.

Se no momento da autuação o crédito tributário estava com sua exigibilidade suspensa por concessão de tutela antecipatória, não há causa a ensejar a cobrança da multa de ofício.

JUROS MORATÓRIOS. CABIMENTO.

Caracterizada a mora, legítima a cobrança dos juros moratórios, mesmo que o crédito tributário esteja com sua exigibilidade suspensa, independentemente da causa desta, desde que no momento da autuação não haja depósito do montante integral.

INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO APRECIAÇÃO.

Refoge competência a órgãos julgadores administrativos apreciarem inconstitucionalidade de normas em plena vigência e eficácia.

JUROS. SELIC. CABIMENTO.

Legítima a aplicação da taxa SELIC como juros moratórios.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO - BOVESPA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Rogério Gustavo Dreyer e Josefa Maria Coelho Marques quanto à decadência. Fez sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Roberto Quiroga Mosqueira.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003.

Josefa Maria Coelho Marques
Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Jorge Freire
Jorge Freire
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Serafim Fernandes Corrêa, Adriene Maria de Miranda (Suplente), Antônio Carlos Atulim (Suplente) e Sérgio Gomes Velloso.



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

Recorrente : **BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO - BOVESPA**

RELATÓRIO

Versam os autos sobre cobrança de COFINS referente ao período abril de 1992 a janeiro de 1999, tendo em vista sua falta de recolhimento pela epígrafa. O Termo de Verificação de fls. 62/68 motiva o lançamento no fato de que a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), entidade autuada, é contribuinte da COFINS sobre os valores cobrados a título de taxas ou emolumentos das corretoras, associadas ou não, sobre *"um percentual do total das operações"*, que no entender do Fisco significa *"retribuição por algum serviço prestado pelo contribuinte"*. Sobre os valores contabilizados sob a rubrica *"anuidades – diretas"*, conta 2.7.01.01.01, por tratarem-se *"de contribuições, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatutos, e destinadas ao custeio da entidade, e que são recebidas, exclusivamente de associados"*, concluiu que não estariam sujeitas à incidência da referida contribuição social.

Lastrearam o lançamento, além do art. 2º da Lei Complementar nº 70/91, o Parecer Normativo CST nº 5, de 22 de abril de 1992, bem como as decisões nos processos de consulta fiscal nºs 10880.029696/93-32 (fls. 04 a 11) e 10880.000441/97 (fls. 27 a 31), que, em resumo, concluem que é devida a COFINS sobre a receita resultante da efetiva contraprestação de serviços.

Foram anexadas aos autos cópias de peças judiciais (fls. 32/46) que nos informam que a defendente ajuizou, em função das decisões nos processos de consulta, ação declaratória de inexistência de relação jurídico tributária que a obrigasse ao pagamento da vergastada contribuição até janeiro de 1999, inclusive. Foi concedida antecipação de tutela (fls. 47/48). Todavia, a certidão de fl. 53 nos informa que foi concedido efeito suspensivo ao agravo regimental interposto nos autos do agravo de instrumento contra a referida decisão até seu julgamento.

Impugnada a exação, a DRJ em São Paulo - SP baixou o processo em diligência (fl. 168) em função da divergência apontada pela autuada nos valores utilizados para base de cálculo relativo à conta sob a rubrica *"outras receitas"* (2.7.01.20), os quais, conforme articulação impugnatória, deveriam ser reajustados pela exclusão dos valores contabilizados sob as rubricas de *"equivalência patrimonial"* (resultado positivo) e *"recuperação de despesas"*, esta referente às despesas fixas rateadas entre empresas coligadas.

O relatório de diligência de fls. 170/171 assentou que foram computados na base impositível valores diferentes daqueles constantes nos livros contábeis, concluindo que em relação aos períodos dez/94, jan/96, fev/96, ago/97 e dez/97 haveriam diferenças a serem canceladas, e que no período out/92, nov/93 e nov/95 haveria diferenças a constituir, as quais foram lançadas no processo nº 16327.002287/00-51, também a mim sorteado e pautado para julgamento junto com o presente.

A r. decisão manteve parcialmente o lançamento, exonerando os valores propostos pela diligência (fls. 171 e 209) em relação ao principal e correspondente multa de ofício.

Irresignada com a decisão *a quo*, a entidade interpôs o presente recurso, onde alega, em preliminar, que ocorreu a decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito

[Assinatura]



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

tributário em relação aos períodos base 1992, 1993, 1994, e que o lançamento seria nulo por vício formal forte no fato de que, em função do auto de infração ter sido lavrado em 27/06/2000, não houve a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal-complementar após 31/03/2000 e sim um MPF-F, mas sem substituição do agente fiscal do procedimento anterior, tudo com fulcro na IN SRF nº 1.265, de 22/11/1999.

Aduz que quando a propositura da medida judicial ocorre antes de lavrado o auto de infração, como na hipótese versada nos autos, não há que se aplicar o art. 38 da Lei nº 6.830/80, ou seja, não há renúncia à via administrativa. Consigna que o art. 51 da Lei nº 9.784/99 determina que qualquer renúncia à esfera administrativa não pode ser presumida, devendo ser requerida mediante manifestação escrita do contribuinte. Com base nesses argumentos, passa a enfrentar o mérito, registrando que é uma associação sem finalidades lucrativas e que não possui faturamento, sendo suas receitas decorrentes de taxas, contribuições e emolumentos, inexistindo a prestação de serviços.

Por fim, pugna pela inexigibilidade da incidência da multa e juros de mora e argúi a inconstitucionalidade da taxa SELIC como juros moratórios. Defende o entendimento que a exigibilidade do crédito tributário encontra-se suspensa em decorrência da tutela antecipada concedida na ação declaratória, pelo que não poderia ter sido imputada à cobrança da multa e dos juros de mora. Ressalta que com o advento da LC nº 104/2001, que deu nova redação ao art. 151 do CTN, foi criada nova hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário em concessão de medida liminar em tutela antecipada, como no caso vertente, e que tal norma deve retrotrair com base no art. 106 do CTN, para atender ao princípio da benignidade aplicável às multas fiscais. Pede que, ao menos, a multa seja excluída no período entre junho de 1993 a junho de 1999, prazo entre a interposição da consulta e sua ciência, ao fundamento de que não ocorreu o pagamento no prazo de trinta dias da ciência da decisão pelo fato de ter sido interposta a citada ação declaratória na qual obteve a tutela antecipada para não recolher a COFINS vencida até janeiro de 1999.

Foram arrolados bens para processamento do recurso (fls. 357/377).

É o relatório.



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR
JORGE FREIRE

1. PRELIMINARES

1.1 DE MÉRITO

Alega a recorrente que o entendimento da decisão recorrida está equivocado, eis que a COFINS tendo natureza tributária tem seu prazo decadencial regido pelos termos pelo CTN, mais especificamente no seu caso, onde não houve antecipação de pagamento, o art. 173, I, tendo em vista o disposto no art. 146, III, "b", da Carta de 1988, que dispõe que somente lei complementar pode versar sobre decadência.

Compartilho desse entendimento, conforme reiteradamente venho manifestando-me. Ocorre que dúvida não há que desde a edição da Carta Política de 1988 as contribuições sociais passaram a ser espécies tributárias, quando passou a ser cediço que a redação do art. 5º do CTN estava superada. Assim, desde então, adota o sistema jurídico pátrio a teoria quinária das espécies tributárias.

Sendo a COFINS uma contribuição social, por conseguinte a ela se aplica o ordenamento jurídico tributário. E o art. 146, III, "b", da Constituição Federal de 1988, estatui que somente lei complementar pode estabelecer norma geral em matéria tributária que verse sobre decadência. Assim, desde então, à COFINS se aplicam as normas sobre decadência dispostas no CTN, estatuto este recepcionado com o status de lei complementar, não podendo ser dado vazão ao entendimento de que norma mais específica mas com o status de lei ordinária possa sobrepujar o estatuído em lei complementar, conforme rege nossa Lei Fundamental.

Nesse sentido entendimento do TRF da 4ª Região, aresto¹, cuja ementa abaixo transcrevo:

"Contribuição Previdenciária. Decadência.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as contribuições previdenciárias voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes todos os princípios previstos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Inexistindo antecipação do pagamento de contribuições previdenciárias, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aplicação do art. 173, I, do CTN. Precedentes."

Dessarte, à matéria decadência tributária, aplica-se o CTN. Embora claudicante quanto à decadência em tributos lançados por homologação, veio a Primeira Seção do STJ posicionar-se em sentido contrário ao anteriormente, quando então entendia que "Não tendo a homologação expressa, a extinção do direito de pleitear a restituição só ocorrerá após o transcurso do prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, contados daquela data em que se deu a homologação tácita..."²

¹ Ap. Cível 97.04.32566-5/SC, 1ª Turma, rel. Desemb. Dr. Fábio Bittecourt da Rosa.

² Acórdão em Embargos de Divergência em Recurso Especial 54.380-9/PE, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 30/05/95, DJU 1 07/08/95, p. 23.004.



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

A decisão nos Embargos de Divergência 101407/SP no Resp 1998/0088733-4, julgado em 07/04/2000, publicado no DJ de 08/05/2000 (pág. 53), relatado pelo Ministro Ari Pargendler, votado à unanimidade, ficou assim ementada:

"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."

Portanto, não tendo havido qualquer antecipação de pagamento, caso dos autos, a norma regente da decadência será regida pelo art. 173, I. Tendo o contribuinte sido cientificado do lançamento em 27 de junho de 2000, dou provimento ao recurso para declarar que estão abrangidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994.

1.2 - PROCESSUAL

Apona a defendente a nulidade do auto de infração por vício formal, tendo em vista a falta de emissão de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) – Complementar, pelo que, anota, não teria havido prorrogação do prazo já que este seria o instrumento próprio para alterações de prazo de um MPF, e não o emitido, MPF-Fiscalização. E, continua, se fosse a hipótese de emissão de um MPF-Fiscalização este deveria substituir o agente fiscal responsável pelo procedimento anterior.

Neste tópico sem reparos a decisão recorrida. A respeito, já longamente me manifestei no Acórdão nº 201-76.170, votado à unanimidade nas sessões de setembro de 2002, cujos excertos a seguir transcrevo:

"De fato, o órgão administrativo Secretaria da Receita Federal decorre do que se chama em direito administrativo de desconcentração das competências estatais. O Estado, no intuito de melhor desempenhar suas funções, cria um órgão, sem personalidade própria, seu longa manus, e lhe confere um feixe de competências. No caso da SRF, administrar, fiscalizar e arrecadar tributos e contribuições de competência da União. Assim, no quadro da legalidade, cria-se um órgão e, normalmente, um quadro de carreira para abrigar seus funcionários, aos quais a lei determinará os limites de suas competências, que decorrerão daquelas do órgão ao qual vinculam-se.

E dentre as atribuições dos Auditores da Receita Federal, em caráter privativo, a norma legal lhes conferem, a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o poder-dever de "constituir, mediante lançamento, o crédito tributário"³. E o procedimento de fiscalização⁴, constituição e cobrança dos créditos tributários administrados pela SRF está no Decreto 70.235/72, que, sabemos todos, regula o

³ Art. 6º, da MP 2.175-29, de 24/08/2001.

⁴ O Decreto 3.724, de 10/01/2001, em seu art. 2º, § 1º, reporta-se ao art. 7º e seguintes do Decreto 70.235/72, como procedimento fiscal.

du



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

processo administrativo fiscal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal, e, estreme de dúvidas, é lei ordinária no sentido material.

Sem embargo, temos de um lado uma lei que regula o procedimento fiscal e o processo administrativo fiscal⁵, e, de outro, atos infralegais que regulam, administrativamente, a forma que o agente fiscal deve agir, criando meios internos de controle e acompanhamento das ações fiscais. Não vejo entre elas qualquer antinomia. Ao contrário, ambas visam resguardar os interesses da Fazenda Nacional e a legalidade da relação jurídica tributária. Assim, regulamentando o art. 196 do CTN, que se refere à administração tributária, mais especificamente sua ação de fiscalização, criou-se o Mandado de Procedimento Fiscal, que designa determinado auditor para iniciar os procedimentos fiscais em relação a contribuinte específico, o qual, por sua vez, disporá de meio para aferir na INTERNET a veracidade e legalidade do ato que o intimou do início da fiscalização.

...

Como leciona WEIDA ZANCANER⁶, não basta o interesse genérico na restauração da legalidade, fato que, quero crer, motivou a decisão a quo anular o lançamento, devendo haver a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo, no caso o lançamento. A r. decisão deveria ter buscado a convalidação do ato que julgou afrontar a ordem jurídica, determinando o refazimento de outro MPF ou a edição de um complementar. Como ensina aquela autora paulista, “a convalidação visa evitar a desconstituição dos atos ou relações jurídicas que podem se albergadas pelo sistema normativo se sanados os vícios que os maculam, já que a reação da ordem normativa com relação a essa espécie de atos ou relações não é de repúdio absoluto”. A meu sentir, não há dúvida que seria caso de convalidação, mormente quando o contribuinte não se insurgiu contra o apontado vício⁷.

A normatização administrativa que regulamenta o MPF tem como função, como a própria Portaria SRF 3.007, de 26/11/2001, menciona, o disciplinamento administrativo da execução dos procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF. Portanto, seu âmbito é administrativo, no intuito da administração tributária planejar suas ações de fiscalização de acordo com parâmetros que estabeleça. E, nesse mister, não vejo qualquer mácula para que a Administração regule o procedimento fiscal. Legítimo, então, que ela estabeleça a forma como se dará o “ato de ofício” a que alude o art. 7º, I, do já aduzido Decreto.

De tal regulamentação decorre que ao AFRF não é dado escolher, ao seu alvedrio, com juízo próprio de oportunidade e conveniência, qual sujeito passivo, em que período, e a extensão que se dará o procedimento fiscal. Sem dúvida, a Administração tributária pode normatizar sobre critérios fiscalizatórios que entenda convenientes ao gerenciamento e busca de diretrizes traçadas. E o AFRF assim deve agir, sob o pálio do princípio administrativo da subordinação hierárquica.

⁵ Assim entendido aquele que decorre do início do litígio administrativo fiscal por ocasião da impugnação, tendo por fim a solução do conflito nascido da pretensão resistida do sujeito passivo à pretensão exacional do sujeito ativo. O Decreto 70.235/72 têm normas que regulam tanto o procedimento quanto o processo administrativo federal em relação aos tributos administrados pela Receita Federal.

⁶ Da Convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos, 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, p. 55-59.

⁷ Nesse sentido art. 55 da Lei 9.784/99, que dispõe: “Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração”.



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

Mas, com efeito, não defluiu da leitura da Portaria SRF 1.265/99 e, presentemente, da Portaria SRF 3.007, que a indicação do AFRF através de MPF interfira em sua competência para praticar o ato de lançamento. Dessarte, não intimado o sujeito passivo da revogação expressa do anterior MPF, o lançamento decorrente de procedimento fiscal iniciado através de MPF e que nele conste o agente fiscal atuante no pleno exercício de suas funções, a menção de quais tributos deverão ser fiscalizados, o período explicitado, não pode ser fulminado de nulidade tendo como pressuposto qualquer outro descumprimento formal estabelecido em ato normativo administrativo. Demais disso, o 70.235/72 não estabeleceu tal hipótese a ensejar a nulidade do lançamento. Aliás, nem as Portarias administrativas o fizeram.

O vencimento do prazo de um MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada.”.

Do exposto, resta explicitado meu entendimento de que não há como anular um lançamento pelo fato do descumprimento de requisitos estatuídos em norma administrativa. Do retrotranscrito, não identifico na circunstância sob análise a necessidade da existência de um interesse público concreto e específico que justifique a eliminação do ato administrativo de lançamento (ainda mais que houve a emissão de um MPF, mas de Fiscalização, mesmo não atendendo os prazos da então vigente Portaria SRF nº 1.265/99), e que, em nenhum momento a mim restou evidenciado qualquer mácula às garantias do administrado-recorrente.

O vencimento do prazo de um MPF gerará efeitos na órbita administrativa, mas não a tal ponto de fulminar a própria constituição do crédito tributário, obra da ação fiscal por ele iniciada. A vingar a tese da recorrente, significa dizer que toda vez que a administração tributária se equivoque na revalidação do MPF, na troca de auditores, etc., por eventual descuido ou negligência, o próprio crédito que ela tem incumbência legal de administrar e fazê-lo ingressar no erário, poderia sucumbir por vício formal, o que não me parece lógico, pois haveria um desvirtuamento da finalidade da própria existência do Fisco. Mas, em síntese, só a lei em sentido estrito poderá determinar a nulidade do lançamento em função do descumprimento de normas relativas à emissão e regulamentação de mandados de procedimento fiscal.

Assim, há de ser rechaçada a nulidade pleiteada.

2. A RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS

Não há dúvida, e isto já é remansoso neste Segundo Conselho de Contribuintes, e iterativas são também as decisões neste sentido do Primeiro Conselho de Contribuintes, respaldados pelas Leis nºs 1.737/79, art. 1º, § 2º, e 6.830/80, art. 38, parágrafo único, que se o ajuizamento se der em momento posterior à constituição de ofício do crédito tributário, trata-se de renúncia na via administrativa, por mandamento, na espécie, *ex lege*. Até porque, na hipótese, se estará atacando o próprio ato administrativo do lançamento.

Todavia, como no presente caso, quando o ajuizamento se dá anteriormente a ação fiscal, e este se efetiva justamente para resguardar direito da Fazenda Nacional em momento futuro e incerto, de fato não há que se falar em renúncia administrativa em relação à matéria que divirja com a posta ao conhecimento do Judiciário, e tão-somente. Quando o ajuizamento é posterior ao lançamento, estreme de dúvidas, é caso de renúncia da via administrativa, quando então o “julgador” administrativo, quer singular ou colegiado, estará obrigado por lei a não tomar conhecimento da impugnação ou recurso.



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

Assim, se a ação judicial se der em momento posterior ao lançamento fiscal, nas espécies previstas no *caput* do art. 38 da Lei nº 6.830/90, que em meu entender não é um rol *numerus clausus*, de fato não há que se falar em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto no que tange à matéria não colocada ao Poder Judiciário.

Todavia, nesta hipótese, como longamente me manifestei no Recurso nº 99.367, votado em março de 1997, por expressa disposição constitucional que filiou o Brasil ao sistema de jurisdição una (CF/88, art. 5º, (XXXV), especificamente quanto ao mérito posto ao conhecimento do Poder Judiciário, não pode dele conhecer a autoridade administrativa, e quando o contribuinte optar pela via judicial a matéria lá tratada, *ex vi* do parágrafo único do art. 38 da Lei nº 6.830/80, tem como efeito automático a renúncia do direito de discutir *a mesma matéria* no âmbito administrativo. Porém, como na hipótese, pode e deve a autoridade julgadora administrativa espancar o lançamento de qualquer coima de ilegalidade que não se relacione com o mérito demandado judicialmente, como, p. ex., penalidades moratórias ou qualquer outra que se relacione com o lançamento em si. E este entendimento é o da recorrente, com o qual concordamos.

Todavia, claro deve ficar meu posicionamento no sentido de que independe o momento em que a ação judicial é impetrada, se antes ou depois do lançamento, para impedir que o mesmo mérito seja apreciado pela autoridade julgadora administrativa. Isto como decorrência lógica da norma constitucional que filiou o Brasil aos ordenamentos jurídicos que adotam a jurisdição una (CF/88, art. 5º, XXX). Contudo, não há que se falar em renúncia ao direito subjetivo de recorrer do autuado em relação a outros aspectos da autuação, como *in casu*, os juros de mora e a multa punitiva.

A questão já gerou dissídio neste Colegiado. No Acórdão nº 201-70.622, no qual foram vencidos três Conselheiros, o nobre Conselheiro Rogério Gustavo Dreyer, defende entendimento contrário ao meu, ao averbar que haverá. *periculum in mora* ao autuado uma vez que o lançamento não suspendeu os atos executórios. Da mesma forma, afirma o Douto relator-designado, que “*não tem o contribuinte outro caminho do que o de exercer a ampla defesa que lhe é assegurada, mesmo que isto signifique a possível decisão, a ele favorável, de feito definitivo*”, quando então admite implicitamente que é possível dar os efeitos da coisa julgada à decisão administrativa. Em outras palavras, admite dualidade de jurisdição, o que é vedado pela Constituição vigente.⁸ E respalda seu voto no Acórdão nº 203-02.590, sendo relator neste Acórdão o insigne Conselheiro Sebastião Borges Taquary.

⁸ GUSMÃO CARNEIRO, Athos, in “Jurisdição e Competência”, 7ª ed., Saraiva, 1996, p. 29, a propósito, averba que “Nos países que seguem o sistema da unidade da jurisdição (sistema inglês, igualmente adotado em linhas gerais nos EUA, nos países latino-americanos e em países sob influência cultural britânica) impõe-se plenamente a regra do monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário. No sistema de dualidade de jurisdição (sistema francês), aqueles litígios (geralmente os referentes a atividades de serviço público) em que for parte a administração (ou suas autarquias) são apreciados não por órgãos do Poder Judiciário, mas por “tribunais” integrados na estrutura do próprio Poder Executivo. E estes “tribunais” decidem com eficácia vinculativa plena, i. e., suas decisões transitam materialmente em julgado, não podendo a questão ser reexaminada pelo Poder Judiciário. Tais “tribunais administrativos”, pois, “EXERCEM JURISDIÇÃO”. É o contencioso administrativo, propriamente dito.



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

A doutrina⁹ e a jurisprudência não pactuam tal entendimento. *Periculum in mora* não há. No caso concreto nem se precisaria chegar a tal argumento, de vez que da decisão denegatória da segurança foi interposta apelação, a qual foi recebida no duplo efeito (fl. 54).

Se atingido por uma execução fiscal, poderá o contribuinte embargá-la sob a fundamentação de que o direito material constitutivo do título está *sub judice*, e, sabe-se, os embargos à execução, satisfeito seus requisitos, suspendem o curso do processo de execução quando então não há que se falar em *periculum in mora*.

E este é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. No Recurso Especial nº 7.630, em caso análogo ao presente, julgado unanimemente em 01/04/1991 pela Segunda Turma, o Ministro-Relator Ilmar Galvão, hoje pontificando na Suprema Corte, assim ensinou, a certa altura de seu voto:

“Em tais circunstâncias, abrevia-se a ultimateção do processo administrativo que, mediante a inscrição do debitum, dá ensejo à execução forçada em juízo. Embargada esta, corre o processo em apenso ao da primeira ação, para julgamento simultâneo, em face da conexão, na forma do art. 105 do CPC.

Trata-se de medida instituída no prol da celeridade processual, e que, por outro lado, nenhum prejuízo acarreta para o contribuinte devedor.

Com efeito, havendo atacado, por mandado de segurança, ainda que preventivo, a legitimidade da exigência fiscal em tela, não havia razão para julgamento do recurso administrativo, do mesmo teor, incidindo a regra do art. 8º, 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”. (grifei)

E adiante arremata:

“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 hipótese, produzirá a sentença os efeitos descritos.” (grifei)

No mesmo sentido entendeu a Segunda Turma do STJ, em Acórdão mais recente¹⁰, porém em relação a ação declaratória que antecede a autuação, objeto destes autos. Aquele Acórdão assim foi ementado:

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

⁹ MEIRELLES, Hely Lopes, in “Direito Administrativo Brasileiro”, 16ª ed., Revista dos Tribunais, 1991, p. 576, assim leciona: “A denominada coisa julgada administrativa, que na verdade é apenas uma preclusão de efeitos internos, não tem o alcance da coisa julgada judicial, porque o ato jurisdicional da Administração não deixa de ser um simples ato administrativo decisório, sem a força conclusiva do ato jurisdicional do Poder Judiciário. Falta ao ato jurisdicional administrativo aquilo que os publicistas norte-americanos chamam the final enforcing power, e que se traduz livremente como o poder conclusivo da Justiça comum. Esse poder, nos sistemas constitucionais que não adotam o contencioso administrativo, é privativo das decisões judiciais.”

¹⁰ Recurso Especial 24.040-6-RJ, datado de 27/09/95, publicado no DJU em 16/10/95, sendo relator o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro.

flu



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

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 art. 38, parágrafo único, da Lei 6.830, de 22/09/80."

E o relator fundamenta sua decisão no Acórdão antes mencionado.

Não há fundamentação jurídica que sustente entendimento oposto, ao menos até que se reforme a Constituição vigente e nosso ordenamento passe a aceitar a dualidade de jurisdição.

Ademais, como me manifestei no Acórdão nº 201-70.621, votado em 19 de março de 1997, "*querer o contrário é mitigar a igualdade das partes e ferir o princípio da isonomia*"¹¹. Porque se o contribuinte for vencedor em âmbito administrativo, a Administração não terá meios próprios para colocar a questão ao conhecimento do Judiciário de modo a anular o ato administrativo decisório, sem mais possibilidade de revê-lo, se o Judiciário, sobre mesma matéria, decidir em sentido oposto. 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 perante à autoridade judiciária".

Seria o caso de admitirmos, em argumentação, que se o contribuinte submetesse ao conhecimento do Judiciário determinada matéria, e lhe fosse dada uma decisão contrária a sua pretensão, conseqüentemente favorável à Fazenda Pública, esta decisão judicial seria ineficaz. Isto considerando que a Administração Fazendária, em decisão anterior, esgotando suas instâncias autocontroladoras, contrariasse o entendimento daquele Poder quanto ao mérito. Tratar-se-ia de figura teratológica e com grave repercussão na isonomia das partes como antes dito, e, em grau elevado, na segurança jurídica das relações tuteladas pelo Direito, pois teríamos o mesmo Estado, em suas facetas de Estado-Administração (mesmo que seja na sua atividade judicante) e o Estado-Jurisdição, podendo declarar coisas antinômicas relativamente à mesma matéria.

Ante o exposto, não conheço do recurso quanto ao mérito versando acerca da não incidência da COFINS sobre as operações praticadas pela autuada, vez que a matéria encontra-se submetida ao crivo do Poder Judiciário.

3. A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A NÃO INCIDÊNCIA DA MULTA DE OFÍCIO E DOS JUROS MORATÓRIOS.

Alega a recorrente que embora no momento da autuação não havia previsão no rol do art. 151 do CTN para suspensão da exigibilidade do crédito tributário com base em liminar em antecipação de tutela, com a edição da Lei Complementar nº 104/2001 foi acrescido naquele artigo o inciso V, que passou a prever expressamente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário com base na concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial. E, com base no art. 106 do CTN, argúi o princípio da retroatividade benéfica para aplicar o disposto na LC nº 104/95 aos casos que lhe sejam anteriores como no caso em questão.

¹¹ 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.



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

Não pactuo desse entendimento. A retroatividade a que se refere o art. 106 do CTN é na hipótese em que haja redução da própria penalidade, como, v.g., a que ocorreu com a edição da Lei nº 9.430/96, que reduziu a multa de ofício do percentual então vigente de 100% para o patamar de 75%. A *quaestio* sob apreciação é outra.

Seria o caso de discutirmos a retroatividade dos efeitos da concessão de antecipação de tutela. A LC nº 104/95 não versou sobre redução de penalidade, mas sim, no que interessa, deu nova redação ao art. 151 do CTN, arrolando novas hipóteses que teriam o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Contudo, entendo que a multa deva ser excluída, mas por outro fundamento legal. E minha posição já é conhecida. Se há suspensão da exigibilidade no momento do lançamento, descabe a multa de ofício, vez que o lançamento é permitido para prevenir a Fazenda da ocorrência da decadência, já que não haverá fundamento para multa de natureza punitiva.

Deve a autoridade administrativa cumprir mandamento oriundo do Poder Judiciário? Como é óbvio que sim num sistema democrático de direito, se há ordem judicial determinando às expressas que determinado crédito tributário está com sua exigibilidade suspensa, afastada estará a causa a ensejar a emersão da índole punitiva da penalidade. Com efeito, se há suspensão da exigibilidade do crédito tributário no instante do lançamento, como declara o próprio agente lançador (fl. 88), descabe a constituição da multa punitiva.

Nada obstante, no caso dos juros a solução será outra.

Como aduzi no Recurso nº 118.626, julgado de forma unânime em fevereiro do corrente ano, entendo que é cabível a aplicação de juros moratórios quando não houver depósito do montante integral, mesmo que haja suspensão da exigibilidade do tributo por medida judicial, seja esta da natureza que for.

Isto porque a mora em relação ao crédito tributário nasce do não pagamento do valor do tributo em sua data de vencimento estipulada na legislação. É o caso de *mora in re*, quando o vencimento da obrigação dá-se por prazo de lei e não por convenção das partes, a *mora in persona*. A medida judicial que suspende a exigibilidade tem como escopo simplesmente determinar que a Fazenda não pratique atos de cobrança do tributo, mas não de constituição do crédito tributário e aplicação dos encargos da mora.

Como salientei no Recurso nº 106.362, julgado em setembro de 1999, "*se o caso de suspensão da exigibilidade seja apenas com supedâneo em medida liminar (CTN, art. 151, IV), não vislumbro nenhuma ilegalidade na exigência de juros moratórios, uma vez que estes serão exigíveis se, e por ventura, o contribuinte venha a sucumbir no processo judicial*". A hipótese dos autos é análoga, exceto a natureza da medida, que se reveste de antecipação de tutela.

Em não havendo depósito do montante integral, a concessão de tutela antecipatória não tem o efeito de purgar a mora. A constituição dos juros decorre, simplesmente, do fato de que não houve o depósito do tributo constituído, quer em juízo, quer administrativamente, quando, aí sim, a mora estaria purgada.

Do exame dos autos verifiquei que, embora o pedido para depositar (cópia às fls. 49/50), tal não ocorreu, conforme depreendo do teor das Certidões de fls. 51 e 353.



Processo nº : 16327.001189/00-05
Recurso nº : 122.038
Acórdão nº : 201-76.927

O certo é que, além de legítima a cobrança dos juros moratórios, nenhum prejuízo acarretará à recorrente, pois se for vencedora no processo judicial o presente processo simplesmente perderá seu objeto porque aquele fará coisa julgada material espalhando seus efeitos *erga omnes*, e, por conseguinte, não haverá tributo a ser cobrado, nem tampouco seus acessórios.

Assim, é de ser cancelada a multa de ofício e mantidos os juros moratórios nos termos da r. decisão.

4. A TAXA SELIC

Por fim, quanto à arguição da inconstitucionalidade da utilização da taxa **SELIC** como juros moratórios, também é de ser rechaçada.

A Administração em sua faceta autocontroladora da legalidade dos atos por si emanados os confronta unicamente com a lei. Portanto, ao Fisco, no exercício de suas competências institucionais, é vedado perquerir se determinada lei padece de algum vício formal ou mesmo material. Sua obrigação é aplicar a lei vigente. E a taxa de juros remuneratórios de créditos tributários pagos fora dos prazos legais de vencimento foi determinada pelo art. 13 da Lei nº 9.065/95.

Sendo assim, é transparente ao Fisco a forma de cálculo da taxa que o legislador, no pleno exercício de sua competência, determinou que fosse utilizada como juros de mora em relação aos créditos tributários da União.

Dessarte, a aplicação da taxa SELIC com base no citado diploma legal, combinado com o art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, não padece de qualquer coima de ilegalidade. Diante disso, a discussão se a aplicação da taxa SELIC é constitucional ou não, refoge à competência deste Tribunal Administrativo¹², não sendo este o foro apropriado, uma vez não demonstrada sua ilegitimidade ou ilegalidade. Portanto, quanto a tal tópico, é de ser negado provimento ao recurso.

Forte em todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para o fim de declarar que estão decaídos os créditos tributários em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 e para afastar a multa de ofício.

É assim que voto.

Sala das Sessões, em 13 de maio de 2003.

JORGE FREIRE

¹² Sobre o controle da constitucionalidade por órgãos julgadores administrativo, alonguei-me no Acórdão 201-70.501 (Recurso 98.976), votado em 19 de novembro de 1996.