

Renúncia à Esfera Administrativa: Histórico, Requisitos e Equívocos na Aplicação do Parágrafo Único do Art. 38 da LEF

Daniel Serra Lima

1. Introdução: a Constituição e a Cobrança dos Créditos Tributários em nosso Sistema Legal

Em nosso sistema jurídico, a cobrança do crédito tributário está sujeita a uma série de requisitos que tem por finalidade proteger o contribuinte de exigências fiscais em desacordo com os ditames legais.

Via de regra, o crédito tributário deve ser constituído por autoridade competente mediante ato administrativo próprio (lançamento de ofício - art. 142 do CTN).

Efetuada o lançamento, as legislações fiscais estabelecem a possibilidade do controle administrativo da legalidade da atuação, que é feito por meio da apresentação de recursos pelos contribuintes. Em geral, é assegurado ao contribuinte o direito de apresentar impugnação a ser julgada por órgão composto exclusivamente por auditores fiscais (primeira instância administrativa). Após esta fase, o contribuinte pode aviar recurso voluntário aos conselhos de contribuintes, que são órgãos paritários compostos por representantes da Fazenda e dos contribuintes (segunda instância administrativa). Por fim, há ainda a possibilidade de um último recurso voltado para órgãos especiais uniformizados da interpretação da lei fiscal (terceira instância administrativa).

O sistema acima é adotado pela União Federal e pela maioria dos Estados e Municípios, estando sujeito a variações conforme as leis próprias que regem o processo administrativo fiscal de cada ente.¹

Certo é que, apenas ao final da esfera administrativa, poderá a Fazenda Pública inscrever o crédito tributário em

divida ativa, formando o título executivo apto a aparelhar a execução fiscal a ser proposta nos termos da Lei 6.830/1980.

Nesses casos, o contribuinte ainda poderá garantir a execução e oferecer embargos de devedor, verdadeira ação de rito ordinário em que podem ser deduzidas todas as matérias de defesa cabíveis - inclusive aquelas já analisadas em sede administrativa - e aviados todos os recursos previstos no Código de Processo Civil.

Esse duplo controle (administrativo e judicial) da legitimidade do crédito tributário se justifica pelos seguintes motivos:

i) Não há propriamente um contencioso administrativo, uma vez que a possibilidade de revisão do lançamento decorre do poder/dever da Administração de rever seus próprios atos².

ii) Na esfera administrativa, o contribuinte não pode arguir como defesa a inconstitucionalidade de leis, matéria reservada ao crivo do Poder Judiciário.

iii) Apesar de os Conselhos de Contribuintes serem órgãos paritários, em caso de empate o voto de qualidade é proferido por um representante da Fazenda, o que causa certo desequilíbrio que justifica a concessão ao particular de pleitear a revisão da questão perante o Poder Judiciário.

A despeito das críticas que recebe³, o duplo controle (administrativo e judicial) da legitimidade do lançamento de ofício, garantido pelo nosso sistema, é o rito ordinário para a cobrança das dívidas fiscais⁴.

Entretanto, o contribuinte pode se antecipar ao Fisco e tomar a iniciativa de ajustar ação própria (com rito ordinário ou mandamental) com o objetivo de ver declarada a inexigibilidade de débitos fiscais.

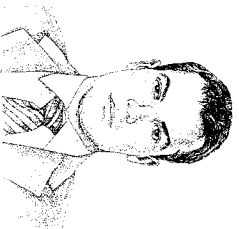
Por fim, o contribuinte também pode ingressar em juízo sem se insurgir diretamente contra determinada cobrança, mas para ver declarada a inexistência de relação jurídica que obrigue o pagamento de determinado tributo (ação ordinária ou mandado de segurança de cunho declaratório), com efeitos *pro futuro* em relação aos tributos de trato sucessivo.

O presente estudo propõe justamente uma análise da relação entre as ações judiciais de iniciativa do contribuinte e os processos administrativos de controle de legalidade do lançamento tributário.

¹ Longe de significar qualquer anomalia, a possibilidade de o Poder Público rever seus próprios atos quando verificada alguma ilegalidade sempre foi aceita pelo STF conforme enunciado da Súmula nº 473, que assim dispõe: Súmula 473. "A Administração pode anular seus próprios atos, quando errados, de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial." (Publicado no DJ de 10.12.1969, p. 5.929)

² SANT'AGO, Julio Cesar. "Processo administrativo fiscal e sua concomitância com o judicial: reflexões contemporâneas sobre o parágrafo único do artigo 38 da LEF". *Revista Brasileira de Direito Tributário e Jurisprudências Públicas* nº 30. Porto Alegre: Magister, janeiro/fevereiro de 2012, pp. 23-26.

³ Diferemos rito "ordinário" porque o STF reconhece a possibilidade de inserção direta em divida ativa de débitos declarados e não pagos pelos contribuintes nas declarações fiscais pela Súmula 436. Sobre o tema vale conferir o artigo: "A correta interpretação da Súmula 436 do STF". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 209. São Paulo: Dialética, fevereiro de 2013, pp. 33-41.



Daniel Serra Lima

Advogado no

2. A Necessidade de Esaurimento da Esfera Administrativa para Ingresso em Juízo na Ordem Constitucional Anterior

A criação de órgãos administrativos para dirimir contendas entre particulares e o Poder Público é medida adotada por vários países⁵, notadamente em relação à matéria tributária, e no Brasil remonta ao início do século XX.

Os primeiros Conselhos de Contribuintes do País foram criados em 1924, com competência para julgamento de recursos referentes ao imposto sobre a renda estadual. No âmbito federal, a estrutura do Conselho de Contribuintes sofreu significativas alterações até 1977, quando passou a ser dividido em três órgãos com competência para julgar recursos relativos ao imposto sobre a renda, IPI e tributos aduaneiros federais⁶.

Entretanto, o Professor Alberto Xavier⁷ relata que a elevação da matéria ao Texto Constitucional pela Emenda Constitucional nº 7, de 13 de abril de 1977, surgiu como uma forma de impedir o acesso das empresas e cidadãos ao Poder Judiciário. Permite-se a transcrição do dispositivo em comento, que previu a criação de órgãos julgadores para os processos administrativos fiscais nos âmbitos federal e estadual:

"Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho (Art. 153, § 4º). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 7, de 1977)

Art. 204. A lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa (Arts. 111 e 203) requeira diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 7, de 1977)"

Tais órgãos julgadores não teriam poder jurisdicional, mas seriam competentes para rever atos proferidos pela própria Administração Pública em desconformidade com a lei relativos a questões fiscais e previdenciárias (como o lançamento de ofício).

A EC nº 07/1977 não trouxe, portanto, uma ruptura com o sistema de jurisdição na que vigorava até então: o Poder Judiciário continuou a ter competência privativa para dar decisão definitiva aos litígios, mesmo aqueles cuja legalidade foi anteriormente apreciada pela Administração Pública⁸.

Ocorre que o ingresso dos contribuintes na via judicial passou a ser condicionado ao esaurimento da esfera administrativa, nos termos da nova redação do art. 153, parágrafo 4º, trazido pela EC nº 07/1977, a seguir transcrito:

"Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...)

Sergio André Rocha dedicou um capítulo de seu livro ao processo administrativo fiscal no Direito comparado (ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. Capítulo IV).

Informações retiradas da página do Café: <http://cafe.fazenda.gov.br>.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 25-26.

XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 25.

⁴ A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 7, de 1977)"

Trata-se de norma de viés claramente autoritário e que foi duramente criticada na medida em que forçava o contribuinte a aguardar o julgamento de seu recurso administrativo (muitas vezes sem efeito suspensivo) para poder levar o pleito ao Judiciário. Nas palavras de Alberto Xavier⁹, a esfera administrativa passou a ser vista como a "antecâmara do processo judicial", ou seja, um meio pedagógico que o administrado tinha que percorrer antes de buscar seus direitos em juízo.

De todo modo, a própria norma constitucional previa que a necessidade de aguardar o esaurimento da esfera administrativa não se aplicava nos casos em que o julgamento do recurso demorasse mais de seis meses ou fosse necessária a apreensão de caução.

Ainda sob a égide da ordem constitucional anterior (EC nº 07/1977), a legislação federal passou a prever que o ajuizamento de ação judicial pelo contribuinte, tratando do mesmo objeto de recurso administrativo pendente de julgamento, importava renúncia ao mesmo.

Transcreve-se o art. 1º, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 1.737/1979 e o art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais):

Decreto-lei nº 1.737/1979:

"Art. 1º Serão obrigatoriamente efetuados na Caixa Econômica Federal, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, ao portador, os depósitos:
(...)

§ 2º A propositura, pelo contribuinte, de ação anulatória ou declaratória da nulidade do crédito da Fazenda Nacional importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto."

Lei nº 6.830/1980:

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

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto."

A vedação à concomitância entre as esferas judicial e administrativa era coerente com o viés autoritário da EC nº 07/1977, segundo o qual o ingresso em juízo contra a Fazenda Pública, antes de encerrada a esfera administrativa, só era permitido quando "exigida garantia de instância" ou "ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido".

XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 26.

A lógica, portanto, era que em caso de demora no julgamento do recurso administrativo, o particular podia se socorrer ao Poder Judiciário; entretanto, essa opção importaria em perda de interesse na análise do pleito junto à Administração Pública.

3. A Renúncia à Esfera Administrativa como Consequência do Ingresso do Contribuinte em Juízo sob a Vigência da CF/1988

Em 1988 veio a lume a atual Constituição Federal, que incluiu no rol de direitos e garantias individuais (insuscetíveis de sofrer qualquer restrição, mesmo por emenda constitucional¹⁰) o amplo, geral e irrestrito acesso dos particulares ao Poder Judiciário.

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

(...)
XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

Removia-se assim do ordenamento jurídico qualquer impedimento ao acesso ao Poder Judiciário contra a Administração Pública, mesmo na pendência de julgamento de recurso administrativo.

Em razão disso, os contribuintes passaram a questionar a constitucionalidade da renúncia automática à esfera administrativa prevista no art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/1980, tido como uma sanção indireta pelo acesso do particular ao Poder Judiciário.

A despeito disso, o Poder Executivo sempre aplicou o mencionado dispositivo legal¹¹ quando verificada a identidade de partes e objetos nos processos administrativo e judicial.

Insensível às críticas, em 2002, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 75 que previa em seu art. 5º¹² uma série de alterações no Decreto nº 70.235/1972, justamente para evitar a concomitância entre as esferas administrativa e judicial.

¹⁰ O art. 60, parágrafo 4º, traz o rol de cláusulas pétreas da CF/1988:

“Art. 60. (...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.”

¹¹ É o que se verifica do Ato Declaratório Normativo Cosfi nº 03/1996, que será analisado neste trabalho.

¹² *MPV 75/2002*:

“Art. 5º Os arts. 9º, 15, 16, 17 e 62 do Decreto nº 70.235, de 1972, passam a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 16. (...)

V - se a matéria impugnada foi submetida a apreciação judicial ou a procedimento de consulta, devendo ser juntada cópia da petição;

VI - a síntese dos motivos de fato e de direito em que se fundamenta o pedido.

(...)

§ 7º Na hipótese do inciso V, o sujeito passivo poderá impugnar os aspectos formais do lançamento, erro de valores, base de cálculo e acréscimos legais, desde que não sejam objeto da ação judicial.

§ 8º Poderá ser exigida a apresentação de impugnação e de recurso em meio digital, nos termos e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal. (NR)

Valle ler o trecho abaixo da exposição de motivos:

“Exposição de Motivos da MPV 75/2002:

5. O art. 5º visa promover melhorias nos procedimentos adotados no âmbito do Processo Administrativo Fiscal de que trata o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para atribuir-lhe maior celeridade, desfocando as repartições fiscais e dando resposta mais rápida às demandas dos sujeitos passivos, bem assim para evitar a utilização do mesmo apenas como instrumento prolatorio.”

Entre as alterações, constavam dispositivos que (i) considerava não impugnado o lançamento tributário quando a matéria de defesa fosse idêntica a de ação judicial; (ii) autorizava, todavia, a impugnação de aspectos formais do lançamento, bem como outros não abrangidos pela ação judicial.

A medida provisória foi rejeitada pelo Congresso Nacional através do Ato Legislativo de 18 de dezembro de 2002¹³, mas, na prática, os órgãos de julgamento do contencioso administrativo federal continuaram não conhecendo recursos fundamente em questões já levadas ao Poder Judiciário.

Nesse sentido, a Súmula nº 1 do Carf (de redação idêntica à Súmula nº 1 do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes) dispõe:

Súmula Carf nº 1: “Importa renúncia às instâncias administrativas a proposição pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”

¹³ Art. 17. (...)

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, também, à impugnação que, exclusivamente:

I - contra:

a) contestação de valores confessados pelo sujeito passivo;

b) pedido de dispensa de pagamento do crédito tributário, por equidade;

c) mera manifestação de inconfiabilidade com a lei;

II - arguir a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de disposição de lei, salvo na hipótese de que trata o inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que haja sido objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, bem assim da determinação a que se refere o § 4º do artigo citado;

III - discutir matéria de mérito no processo administrativo que tenha o mesmo objeto submetido pelo impugnante a apreciação judicial. (NR)

Art. 62. A vigência de medida judicial que implique a suspensão da exigibilidade de crédito tributário não impede a instauração de procedimento fiscal e nem o lançamento de ofício contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, inclusive em relação à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

§ 1º Se a medida judicial referir-se à matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso exceto quanto aos atos executórios.

§ 2º A proposição, pelo sujeito passivo, de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, importa renúncia às instâncias administrativas.

§ 3º O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada. (NR)”

¹⁴ *Ato de 18 de dezembro de 2002*: “O Presidente da Câmara dos Deputados faz saber que, em sessão realizada no dia 18 de dezembro de 2002, o Plenário da Casa rejeitou a Medida Provisória nº 75, de 24 de outubro de 2002, que altera a Legislação Tributária Federal, e dá outras providências”. (Deputado Adão Neves - Presidente)

Como relatado, os contribuintes passaram a questionar a constitucionalidade do art. 38, parágrafo único, da Lei nº 6.830/1980 em relação aos princípios e às garantias assegurados pelo art. 5º da CF/1988, notadamente o direito de petição, e os princípios do contraditório e da ampla defesa nos processos administrativos e de livre acesso ao Poder Judiciário.

A questão chegou ao Supremo Tribunal Federal através de recurso extraordinário avariado nos autos de mandado de segurança impetrado por contribuinte contra ato coator do Estado do Rio de Janeiro que não conheceu de recurso administrativo com mesmo objeto de ação judicial em curso (RE nº 233.582¹⁴).

O julgamento não foi unânime, e o inteiro teor do acórdão relata longos e acalorados debates entre os Ministros. De um lado o Relator, Ministro Marco Aurélio, sustentava a inconstitucionalidade do dispositivo legal ao argumento de que o mesmo impediria o acesso dos particulares ao Poder Judiciário por contaar como penalidade a renúncia à esfera administrativa.

Nessa esteira, os Ministros Marco Aurélio e Ayres Brito defendiam a possibilidade de concomitância entre os processos administrativo e judicial em homenagem aos direitos constitucionais de petição, livre acesso ao Judiciário e à independência entre as esferas administrativa e judicial.

A decisão beneficiaria os contribuintes, pois em caso de êxito na esfera administrativa, o crédito tributário estaria extinto e acarretaria a perda de objeto superveniente da ação judicial. Na situação oposta, a matéria ainda continuaria sendo discutida no âmbito do Poder Judiciário.

O Ministro Cezar Peluso inaugurou divergência por considerar a norma impugnada constitucional e verdadeira decorrência do princípio da economia processual e da prevalência da decisão judicial sobre a administrativa, ou seja, do sistema uno de jurisdição adotado pela CF/1988. Disse o Ministro Peluso:

“é luxo demasiado a um país subdesenvolvido permitir que a mesma lide seja discutida e julgada, ao mesmo tempo, por dois órgãos do Estado, com prevalência final da sentença, em qualquer caso. Parece não haver nada mais que fazer neste país.”

Nestes termos, a Suprema Corte considerou constitucional o art. 38, parágrafo único, da LEF, em acórdão assim ementado:

“Constitucional. Processual Tributário. Recurso Administrativo. Destinado à Discussão da Validade de Dívida Ativa da Fazenda Pública. Prejudicialidade em Razão do Ajuizamento de Ação que também tenha por Objetivo discutir a Validade do Mesmo Crédito. Art. 38, Par. Ún., da Lei 6.830/1980.

O direito constitucional de petição e o princípio da legalidade não implicam a necessidade de esgotamento da via administrativa para discussão judicial da validade de crédito inscrito em Dívida Ativa da Fazenda Pública.

É constitucional o art. 38, par. ún., da Lei 6.830/1980 (Lei da Execução Fiscal - LEF), que dispõe que “a propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo [ações destinadas à discussão judicial da validade de crédito inscrito em dívida ativa] impor-

ta em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto”.

Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.”

De todo modo, é possível verificar no voto do Ministro Celso Mello (fls. 1.071/1.072) e aparte do Ministro Nelson Jobim (fls. 1073) uma preocupação em não aplicar o art. 38, parágrafo único, da LEF quando a ação judicial tiver sido extinta sem análise de mérito, notadamente em se tratando de mandado de segurança.

4. Requisitos para Configuração da Renúncia à Esfera Administrativa

A partir do art. 38 da LEF e da Súmula nº 1 do Carf, depreende-se que a renúncia à esfera administrativa se verifica quando um recurso administrativo tem as mesmas partes e objeto de uma ação judicial. Ou seja, é semelhante ao que ocorre na litispendência entre processos judiciais¹⁵, que, conforme art. 301, parágrafo 2º, do Código de Processo Civil – CPC, pressupõe identidade de partes, objetos e causas de pedir.

Entretanto, apesar das semelhanças, a litispendência e a concomitância entre esfera judicial e administrativa não se confundem.

A uma, porque só pode existir litispendência entre duas ações judiciais em curso no território nacional; mesmo ações intentadas perante tribunais estrangeiros não induzem litispendência¹⁶.

A duas, porque basta a coincidência de objetos para estar configurada a renúncia (ainda que por contumácia); ou seja, ao contrário do que ocorre com a litispendência, não há necessidade de verificar a identidade absoluta de pedidos ou da causa de pedir.

Por fim, se litispendência fosse, o processo despachado em primeiro lugar, seja a ação judicial ou o recurso administrativo, prevaleceria conforme art. 219 do CPC¹⁷; todavia, nosso sistema jurídico privilegia sempre o processo em tramitação perante o Judiciário em detrimento do recurso administrativo.

É justamente aqui que se encontra o busiflis da questão: a vedação à concomitância com prevalência da ação judicial em detrimento do recurso administrativo tem origem no sistema uno de jurisdição adotado pelo Brasil, que, diferentemente de outros países, não outorgou *status* jurisdicional aos órgãos julgadores de contencioso administrativo.

Como lembra Alberto Xavier¹⁸: “ao invés de uma ‘dualidade de jurisdições’ (a administrativa e a judicial), entre si soberanas e insuscetíveis de revisão recíproca, existe uma ‘jurisdição única’ exclusivamente atribuída ao Poder Judiciário”.

¹⁴ Art. 301 (...).

¹⁵ Verifica-se a litispendência ou a coisa julgada, quando se reproduz ação anteriormente julgada.

¹⁶ § 2º Uma ação é idêntica à outra quando tem as mesmas partes, a mesma causa de pedir e o mesmo pedido.

¹⁷ § 3º Há litispendência, quando se repete ação, que está em curso; há coisa julgada, quando se repete ação que já foi decidida por sentença, de que não cabha recurso.”

¹⁸ Art. 90. A ação intentada perante tribunal estrangeiro não induz litispendência, nem obsta a que a autoridade judiciária brasileira conheça da mesma causa e das que lhe são conexas.”

¹⁹ Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, faz litispendência e faz litigiosa a coisa, e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º/10/1973).”

XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, p. 25.

Por esse motivo, o ordenamento autoriza o contribuinte a optar entre a discussão administrativa e a judicial, ou ainda a desistir da discussão administrativa para ingressar na via judicial. O que não se admite é a opção pelas duas vias, já que a decisão de mérito do Poder Judiciário sempre há de prevalecer sobre a administrativa.

É o que leciona Sergio André Rocha¹⁹

“Como reiterado diversas vezes ao longo da presente dissertação, o Brasil filia-se ao sistema uno de jurisdição, cabendo apenas ao Poder Judiciário decidir com foro de definitividade acerca de conflitos de interesse.

Nesse contexto, tem-se que no sistema brasileiro não é justificável a concomitância entre um processo administrativo e um processo judicial que possuem o mesmo objeto, tendo em vista que, uma vez ajuizada esta última, perde-se o interesse na decisão de mérito a ser proferida pela Administração Pública, que em nenhuma hipótese poderá ser oposta aquela emanada do Poder Judiciário.”

É certo que em caso de decisão administrativa favorável ao contribuinte opera-se a **extinção do crédito tributário**²⁰, não havendo espaço para a Fazenda Pública discutir o acerto da decisão administrativa no âmbito do Poder Judiciário. Entretanto, essa assertiva não autoriza a concomitância entre as esferas administrativa e judicial com prevalência da primeira em caso de sucesso do contribuinte.

Também não concordamos com parte da doutrina especializada que propõe a suspensão do processo administrativo em caso de concomitância de objeto com ação judicial, até que sobrevenha decisão judicial de mérito sobre o tema²¹.

Como dito acima, o contribuinte tem a faculdade de apresentar recurso administrativo, e tendo sido essa a escolha, ainda pode desistir dela a qualquer momento ingressando na via judicial.

Entretanto, uma vez eleita a via judicial, o recurso administrativo perde objeto sob pena de serem emanadas decisões díspares (uma favorável e outra desfavorável) sobre a mesma matéria, o que geraria insegurança jurídica, e, em última análise, colocaria em xeque a coerência de todo o sistema jurídico.

Assim, existindo identidade de partes e objeto de uma ação judicial e uma impugnação administrativa, esta última deve ser extinta em prevalência da primeira, pois a decisão emanada pelo Poder Judiciário fatalmente irá prevalecer pela força que o nosso sistema jurídico outorgou a coisa julgada.

Nos socorremos novamente nas lições de Alberto Xavier²²:

¹⁹ ROCHA, Sergio André. *Op. cit.*, p. 221.

²⁰ CTVN

²¹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...) IX - a decisão administrativa irrevogável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.”

²² Em excelente artigo, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo assim se manifestou: “Portanto, nos casos de concomitância, não há extinção imediata do direito ao contencioso administrativo fiscal, mas sua suspensão, sob condição resolutoria, de haver sentença de mérito no processo judicial, que acabará por extingui-lo. Contudo, se prolatada sentença processual, o direito não fica prejudicado, não podendo ser restringido o acesso às instâncias administrativas.” (ARAJÃO, Ana Clarissa Masuko dos Santos, “Efeitos da concomitância entre processo judicial e administrativo: análise do parágrafo único do art. 38 da Lei 6.830/1980”, *In*: CONRADO, Paulo César (coord.), *Processo Tributário Anulatório*, São Paulo: Dialética, 2003, p. 158)

²³ XAVIER, Alberto. *Op. cit.*, pp. 31-32.

“O que o direito brasileiro veda é o exercício cumulativo dos meios administrativos e jurisdicionais de impugnação; como a opção por uns ou por outros não é excludente, o processo administrativo pode ser prévio ou posterior ao processo judicial, mas não pode ser simultâneo, caso os objetos sejam idênticos.

O princípio da não cumulação opera sempre em benefício do processo judicial: a propositura de processo judicial determina ‘ex lege’ a extinção do processo administrativo; ao invés, a propositura do processo administrativo na pendência de processo judicial conduz à declaração de inadmissibilidade daquele processo, salvo ato de desistência expressa do processo judicial pelo particular.

Na tipologia de Freitas do Amaral, a impugnação administrativa insere-se na categoria dos ‘recursos facultativos’, com a ressalva de a relação de facultatividade não poder conduzir à simultaneidade.

Temos, pois, um princípio optativo, mitigado por um princípio de não cumulação.”
A conclusão parcial deste trabalho é que, para que esteja configurada a concomitância entre processo administrativo e judicial, e, via de consequência, a renúncia à esfera administrativa, dois requisitos devem ser verificados: (i) identidade de objetos, e (ii) *possibilidade* de serem emanadas decisões conflitantes de mérito.

Assim, caso o contribuinte seja notificado de auto de infração com o mesmo objeto de ação judicial, o órgão administrativo não poderá conhecer de eventual impugnação interposta com os mesmos argumentos da ação judicial (exemplo: não incidência do imposto em determinada operação). Entretanto, se a impugnação se voltar contra outros aspectos do lançamento (nulidade, decadência, erro na edificação da base de cálculo etc.), a mesma deverá ter tramitação regular.

Pensemos em outra hipótese: um contribuinte ingressa com ação judicial pleiteando o reconhecimento de inexistência de relação jurídica que o obriga a pagar determinado tributo. Após o deferimento de liminar, a ação é julgada extinta sem julgamento de mérito.

Nessa hipótese, se a sentença processual transitar em julgado antes do lançamento de ofício é certo que não haverá qualquer possibilidade de decisões conflitantes, pois o processo judicial estará encerrado sem o mérito analisado.

Lado outro, se o contribuinte recorrer da sentença que julgou o processo extinto sem análise de mérito, existe a possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes na esfera judicial e administrativa em caso de provimento da apelação (aliás, nessa hipótese, o contribuinte estaria buscando justamente isso), razão pela qual estará configurada a renúncia ao recurso administrativo com o mesmo objeto.

5. O Entendimento da Receita Federal e do Carf sobre a Questão

Fizemos questão de destacar acima que para declarar a renúncia à esfera administrativa deve ser verificada a possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes nos processos judiciais e administrativos conexos.

Entretanto, esse ponto tem sido olvidado pelos órgãos administrativos de julgamento.

Com efeito, o Ato Declaratório Normativo Cosif nº 03/1996, emanado pela Receita Federal do Brasil, dispõe expressamente que o ingresso em juízo (posterior ou previamente ao recurso administrativo) importa em renúncia automática à esfera

administrativa, devendo ser proferida decisão formal e irreversível declarando a constituição definitiva do crédito tributário.

“ADN Cosit 03/1996

O Coordenador-geral do Sistema de Tributação, no uso da atribuição que lhe confere o art. 147, item III, do regimento interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 606, de 03 de setembro de 1992, e tendo em vista o Parecer Cosit n.º 27/96.

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual -, antes ou posteriormente à atuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;

b) consequentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria discutida (p. ex., aspectos formais do lançamento, base de cálculo etc.);

c) no caso da letra “a”, a autoridade dirigente do órgão onde se encontra o processo não conhecerá de eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida, se for o caso, encaminhando o processo para a cobrança do débito, ressalvada a eventual aplicação do disposto no art. 149 do CTN;

d) na hipótese da alínea anterior, não se verificando a ressalva ali contida, proceder-se-á a inscrição em dívida ativa, deixando-se de fazê-lo, para aguardar o pronunciamento judicial, somente quando demonstrada a ocorrência do disposto nos incisos II (depósito do montante integral do débito) ou IV (concessão de medida liminar em mandado de segurança), do art. 151, do CNT;

e) é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento do mérito (art. 267 do CPC).”

Note-se que o trecho final do ato normativo deixa claro o seu entendimento de que “é irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário, sem julgamento do mérito (art. 267 do CPC)”.

Discordamos frontalmente do trecho final do ADN Cosit n.º 03/1996, pois, como já exposto, o que justifica a renúncia à esfera administrativa é a possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes entre o Poder Judiciário e o Executivo (dada a prevalência da decisão judicial).

Entretanto, em caso de sentença transitada em julgado extinguindo ação judicial sem julgamento do mérito antes mesmo do início do contencioso administrativo, não há qualquer possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes, pois o Poder Judiciário sequer analisou (e nem analisará neste processo) o mérito da controvérsia!

Ora, se nem o reingresso na via judicial é vedado nestas hipóteses, com muito menos razão se poderá impedir a interposição de recurso administrativo!

O antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda já se manifestou sobre a inoportunidade de renúncia à esfera administrativa quando a ação judicial é extinta sem julgamento de mérito justamente pela impossibilidade de serem proferidas decisões conflitantes:

“PIS. Ação Judicial. Mandado de Segurança. Extingção sem julgamento do Mérito. Concomitância de Objetos. Não Ocorrência. Não ocorre a concomitância de objetos, por não possibilitar decisões conflitantes, quando o processo judicial tenha sido extinto sem análise do mérito. (...)” (Terceira Câmara. Segundo Conselho de Contribuintes, Relator Odassi Guerzoni Filho, Acórdão n.º 203-11336, julgado em 20.9.2006)

“Renúncia à Via Administrativa - Mandado de Segurança - Extingção sem julgamento de Mérito - Lançamento ex Officio Posterior - Inocorrência de Concomitância - Apreciação - Possibilidade. O exercício exclusivo da função jurisdicional do Estado através do Poder Judiciário impede que uma mesma questão seja discutida, simultaneamente, na via administrativa e na via judicial. O ingresso na via judicial para discutir determinada matéria implica abrir mão de fazê-lo pela via administrativa. O fundamento para o conhecimento da matéria na instância administrativa consiste em obstaculizar a ocorrência de conflitos entre as decisões, o não ocorre quando o processo judicial tenha sido julgado extinto sem apreciação de mérito, por não possibilitar decisões conflitantes.” (Primeira Câmara. Primeiro Conselho de Contribuintes, Relatora Sandra Maria Faroni, Acórdão n.º 101-96433, de 8.11.2007)

“Renúncia à Via Administrativa. Ação Judicial. Extingção sem julgamento de Mérito. Lançamento. Não Ocorrência de Concomitância. Apreciação. Possibilidade.

Nada impede o reingresso da contribuinte na via administrativa, caso a ação judicial seja extinta sem julgamento de mérito, pelo que não obsta a análise do direito material na esfera dos Conselhos de Contribuintes. Recurso provido em parte.” (Segundo Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, Relatora Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, Acórdão n.º 203-13351, de 7.10.2008)

Recentemente, a questão foi analisada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que manteve o entendimento exposto acima em acórdão assim ementado:

“Renúncia à Via Administrativa. Ação Judicial. Extingção sem julgamento de Mérito. Lançamento. Não Ocorrência de Concomitância. Apreciação. Possibilidade.

Nada impede o reingresso da contribuinte na via administrativa, caso a ação judicial seja extinta sem julgamento de mérito, pelo que não obsta a análise do direito material na esfera do Carf.” (CSRF, Terceira Turma, Relatora Maria Teresa Martínez López, Acórdão n.º 9303-01-542, de 5.7.2011)

A conclusão inescapável é pela ilegalidade do ADN Cosit n.º 03/1996, especialmente no ponto em que considera a existência de renúncia à esfera administrativa face a processos extintos sem julgamento de mérito.

Por fim, registre-se, mesmo entendimento deve ser aplicado aos mandados de segurança denegados por ausência de prova pré-constituída.

Lembra o Professor Hely Lopes Meirelles²³ que sentenças proferidas nestes termos não formam coisa julgada material e não impedem nova análise da matéria na esfera judicial.

²³ Diz o administrativo:

“Se a decisão não decidir o mérito não impedirá que, por ação própria, o impetrante pleiteie seus direitos (art. 19 da Lei 12.016/2009). (...)”

Não faz coisa julgada, quanto ao mérito do pedido, a decisão que apenas denega a segurança por inerte ou ilegítimo o direito pleiteado, a que julga o impetrante carecedor do mandado e a que indefere desde logo a inicial por não ser o caso de segurança ou por falta de requisitos processuais para a impetração ou pelo decurso do prazo para a impetração (art. 10 da Lei 12.016/2009). (MATERIALES, Hely Lopes, *Mandado de segurança e ações constitucionais*, 34ª edição, São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 127/128)

Dessa forma, também em caso de denegação da segurança por ausência de prova pré-constituída, o contribuinte não ficará impedido de se defender administrativamente de eventual autuação com o mesmo objeto, pois a matéria não foi analisada pelo Poder Judiciário: a única análise feita em juízo foi de cumprimento dos pressupostos da ação mandamental, tendo-se concluído inadequação da via eleita.

6. Conclusão

Pelo exposto, conclui-se que o parágrafo único do art. 38 da LEF é constitucional em face do Texto Constitucional de 1988. Entretanto, a renúncia à esfera administrativa só ocorre quando verificada a existência dos seguintes requisitos: identidade de partes e objeto, e a possibilidade de serem proferidas decisões conflitantes. Dessa forma, na hipótese de ação judicial transitada em julgado sem julgamento de mérito antes do início do contencioso administrativo - o que abarca o mandato de segurança denegado por ausência de prova pré-constituída - não há concolidência entre as esferas administrativa e judicial e nem a possibilidade de serem formadas decisões conflitantes sobre a mesma matéria.

Nesses casos, o contribuinte tem o direito de interpor recurso administrativo discutindo a mesma matéria que foi levada ao crivo do Judiciário (já que lá não foi analisada), não se aplicando a Súmula nº 1 do Carf ou o art. 38 da LEF.

Por esse motivo, a conclusão é pela ilegalidade do ADN Cosit nº 03/1996 e das decisões administrativas proferidas com base no citado ato normativo.

Dimensão Objetiva da Liberdade Fiscal

Diego Galbinski

1. Considerações Iniciais

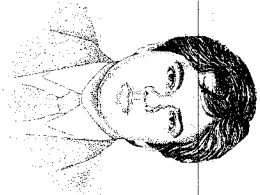
O objetivo do presente artigo é dar uma pequena contribuição para a pesquisa da dimensão objetiva da liberdade fiscal e dos seus principais desdobramentos, sobretudo do dever do legislador, administrador e juiz de interpretar as normas de antelação tributária conforme a norma de direito fundamental que permite a prática de relações econômicas neutras na maior medida possível e de proteger os valores da autonomia e autodeterminação no espaço vazio de tributação, com a consequente proposta de releitura das limitações constitucionais do poder de tributar, principalmente dos princípios da legalidade e da tipicidade. A partir da premissa de que a prática de relações econômicas neutras do ponto de vista do Direito Tributário é suposto de fato de direito fundamental que deriva do conceito jurídico material aberto dos direitos, das liberdades e das garantias fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro, a liberdade fiscal atribui para o seu titular um ou mais interesses juridicamente tutelados por meio de sua dimensão subjetiva e irradia por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico por meio de sua dimensão objetiva.

Na medida em que a ordem constitucional dos estados sociais não é axiologicamente neutra em comparação à ordem constitucional dos estados liberais, os direitos, as liberdades e as garantias fundamentais conduzem a uma ordem objetiva de valores que deve ser tomada em consideração em todas as esferas do direito (pública ou privada). A irradiação por todo o direito como valor objetivo do ordenamento jurídico desdobra-se em vários deveres que vinculam o legislador, o administrador e o juiz, como o dever de interpretação do direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais e o dever de proteção dos valores de cada direito, liberdade e garantia fundamental.

2. A Dimensão Objetiva dos Direitos Fundamentais e os seus Principais Desdobramentos Possíveis

2.1. O primeiro principal desdobramento possível da dimensão objetiva dos direitos fundamentais: o dever de interpretação do direito ordinário conforme as normas de direitos fundamentais

A teoria da multidimensionalidade dos direitos fundamentais, no sentido de que os direitos, as liberdades e as



Diego Galbinski

é Guest Researcher do Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen (Munich, Alemanha), Doutorando em

Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC/RS, Mestre em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUC/RS, Advogado e Parcerista em Porto Alegre.