

O DIREITO TRIBUTÁRIO ENTRE A FORMA E O CONTEÚDO

Coordenação: PAULO DE BARROS CARVALHO
Organização: PRISCILA DE SOUZA



Copyright © 2014 By Editora Noeses
Produção/arte/diagramação: Denise A. Dearo
Capa: Marcos Duarte
Revisão: Priscila de Souza
Coordenação: Alessandra Arruda

CIP - BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

D476 O DIREITO TRIBUTÁRIO: Entre a forma e o conteúdo /
Moreira, André Mendes [et al.]. – São Paulo : Noeses, 2014.

1170 p.

1. Direito Tributário. 2. Processo administrativo tributário.
3. Tributação. 4. Presunção. 5. Regra-matriz de incidência tributária.
6. Sanção tributária. I. Paulo de Barros Carvalho (Coordenador). II.
Priscila de Souza (Organizadora).

CDU - 336.2

Dezembro de 2014

Todos os direitos reservados



Editora Noeses Ltda.

Tel/fax: 55 11 3666 6055

www.editoranoeses.com.br

A POSSIBILIDADE DE CONCOMITÂNCIA ENTRE AÇÕES ANTIEXACIONAIS PREVENTIVAS E O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

CARLA DE LOURDES GONÇALVES

*Mestre e Doutora – PUC/SP Advogada em São Paulo.
Professora dos cursos de especialização promovidos
pelo IBET e PUC Cogear.*

1. Considerações iniciais

O tema envolvendo a concomitância entre ações antiexacionais¹ ajuizadas pelo contribuinte e a discussão verificada na esfera administrativa há muito provoca o posicionamento tanto no âmbito do Poder Judiciário como na esfera administrativa.

Antes mesmo do advento da Lei 6.830/80, que em seu artigo 38 “caput” e parágrafo único consagraram dispositivo que enseja interpretações por vezes equivocadas acerca do seu conteúdo de significação, a Procuradoria Geral da Fazenda

1. Em um panorama geral, consideram-se ações antiexacionais os mandados de segurança (preventivos e repressivos), ação anulatória de débito fiscal, ação declaratória de inexistência de relação jurídica e embargos à execução fiscal propostos pelo devedor.

Nacional exarou, em 22 de setembro de 1978², Parecer no Processo no. 25.046 no qual já asseverava que a opção pela via judicial importava desistência do recurso voluntário na esfera administrativa, com idêntico objeto. Nota-se, assim, que a discussão em torno do tema arrasta-se por mais de trinta e cinco anos.

Nos estreitos limites deste estudo, cabe-nos fixar como premissa distinção de relevo: se a propalada concomitância tem vez e lugar quando estamos diante de ações tanto de cunho preventivo com repressivo.

2. Ações antiexacionais preventivas

As ações antiexacionais preventivas podem ter vez e lugar em momentos distintos do processo de positivação do direito, a saber: i) quando ainda sequer ocorreu o evento tributário; ii) quando já ocorrido o evento tributário, ainda não se verificou a formalização deste, bem como não escoou o prazo de vencimento do tributo.

Nestas hipóteses, busca o contribuinte provimento jurisdicional – primeiramente em cunho liminar e depois definitivo – que lhe assegure o não recolhimento de tributo, cuja incidência encontra-se evitada, de sua perspectiva, de pecha de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Note-se que nestes casos o contribuinte age de forma imediata antes mesmo do prazo fixado para o recolhimento do tributo. Assim o faz dentro dos estritos limites do direito de petição consagrado constitucionalmente, bem como na garantia de seu direito de propriedade, não estando sujeito ao recolhimento de tributos que não encontram respaldo no ordenamento jurídico. Está, o contribuinte, com esta conduta, a respeitar

2. Publicado no DOU de 10 de outubro de 1978.

a marcha do processo de positivação, escolhendo a ação adequada para o condizente momento em que se encontra³.

Dentro do processo de positivação do direito, o fisco, diante desta conduta do contribuinte, só terá legítimo direito de formalização de seu crédito tributário uma vez transcorrido o prazo de vencimento do tributo, visando a evitar o decurso do prazo decadencial em fazê-lo. Por sua vez, os atos de cobrança só terão vez e lugar caso o contribuinte não esteja amparado por provimento liminar que lhe assegure a suspensão da exigibilidade deste crédito a ser formalizado pelo fisco.

Assim, de um lado estão os valores consagrados ao contribuinte consistentes no direito de petição e de propriedade; de outro, os do fisco, do estrito cumprimento da disposição legal que tem presunção de validade pois colocada no sistema observando-se autoridade competente e processo regular, bem como o dever fiscal de arrecadação temporânea dos tributos. E estas tensões de valores é que devem ser mensuradas para que se possa analisar o tema posto com proficuidade.

Diante destes conceitos, devemos analisar o conteúdo de significação do artigo 38 da Lei 6.830/80, mote para interpretações equivocadas.

3. O artigo 38 da Lei 6.830/80 e suas possíveis interpretações

O advento deste dispositivo legal foi o ponto de partida para a realização de diversas interpretações equivocadas, tomando-se por base a dualidade de ações preventivas e represivas, as quais foram alçadas à mesma categoria para consagrar a impossibilidade de se verificar a concomitância dos processos

3. Sobre as ações antiexacionais adequadas para cada um dos momentos do processo de positivação do direito, destacamos o texto de Rodrigo Dalla Pria – *O processo de positivação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre Contribuinte e Fisco*. In *Processo Tributário Analítico*, Ed. Dialética, São Paulo, 2003 – Vol. 1, p 51 e ss.

administrativos e judiciais. Apenas a título exemplificativo, destacamos a Súmula 01 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; o ato ADN Cosit 03/96; a decisão do STF no RE 233.583-2 RJ, de Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa; e o recente Parecer Normativo no. 07, da Receita Federal do Brasil, datado de 22 de agosto de 2014.

Assevera o dispositivo legal em questão que:

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 mais aligeirada interpretação que se pode extrair deste artigo legal é no sentido de que a vedação somente se aplicaria diante da existência de ações de cunho repressivo. Isto porque: i) o parágrafo único assevera direito em recorrer ou desistir de recurso interposto, o que nos conduz a existência de processo administrativo prévio; ii) o ajuizamento de ação anulatória pressupõe a existência de ato administrativo de lançamento formalizado pelo fisco anteriormente à propositura da ação; iii) o ajuizamento de ação de repetição de indébito também pressupõe a existência de formalização de débito com a consequente quitação pelo contribuinte.

Assim, entendemos que o artigo 38 da Lei 6.830/80 volta-se para as situações em que as ações judiciais são ajuizadas em cunho repressivo, diante de prévia formalização do crédito devidamente impugnada pelo contribuinte. Não teria o condão de açambarcar aquelas situações preventivas nas quais o contribuinte não

poderia prever a formalização do crédito por parte do fisco, bem como os fundamentos por ele utilizados.

Destaque-se que na análise do tema pelo plenário do STF – mas não sob a sistemática da repercussão geral – buscou-se somente uma solução aplicável a todas as espécies de ações antiexacionais, mas sem, contudo, verificar-se a adequação específica às ações preventivas e repressivas. No entanto, tal tema não passou despercebido no voto vencido do Ministro Marco Aurélio⁴, que exatamente defendeu a inconstitucionalidade desta previsão legal, notadamente nas ações de cunho preventivo.

Portanto, entendemos como de rigor promover a absoluta separação de situações no que diz respeito ao ajuizamento de ações antiexacionais em preventivas e repressivas para a correta interpretação do artigo 38 da Lei 6.830/80. Isto porque o dispositivo legal em questão volta-se para as situações repressivas e não as preventivas.

Somente adotando-se esta interpretação é que entendemos como passível de prevalência a jurisprudência do STF e as decisões do STJ⁵ que preconizam a impossibilidade de

4. Preceitua o voto em questão: *a hipótese dos autos revela o conflito da norma em análise com o texto constitucional. A recorrente impetrou mandado de segurança preventivo para que não ficasse compelida a recolher o ICMS relativo a importações. Denegada a ordem, viu-se atuada e, aí, entrou com impugnação que deu origem ao Processo Administrativo n. E-04/616.250/93, com o qual se suspendeu a exigibilidade do tributo – artigo 151, III, do Código Tributário. Todavia, a autoridade impetrada neste mandado de segurança, já em grau de recurso extraordinário, declarou o prejuízo do ingresso na via administrativa, evocando, para tanto, a existência de mandado de segurança preventivo com decisão desfavorável à ora recorrente, em que, em suma, foi punida, e esta é a expressão exata, porquanto se lhe foi negada a via administrativa, de vez que adentrara o Judiciário, fazendo-o, repita-se, no exercício de lícito direito, de direito inerente à própria cidadania. Entendo inconstitucional o parágrafo único do artigo 38 da Lei 6.830/80. Conhecimento deste recurso e o provejo para, declarada a pecha, conceder a segurança, a fim de que tenha trânsito o Processo E-04/616.250/93*

5. Resp 1294946, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJE de 03/09/2012; REsp 840556, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 20/11/2006.

concomitância, bem como o conteúdo de significação da Súmula 01 do CARF⁶.

4. Contornos do novel Parecer Normativo n. 07 da Receita Federal do Brasil

É de se registrar no último dia 22 de agosto de 2014, foi editado o Parecer Normativo n. 7, da Receita Federal do Brasil tendo por objetivo “aprimorar” o anteriormente preceituado no Ato Declaratório Normativo COSIT 03/96.

Dentre as conclusões exaradas no mencionado Parecer destacamos as seguintes, para reflexões:

a) a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública, em qualquer momento, com o mesmo objeto (mesma causa de pedir e mesmo pedido) ou objeto maior, implica renúncia às instâncias administrativas ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto, exceto quando a adoção da via judicial tenha por escopo a correção de procedimentos adjetivos ou processuais da Administração Tributária, tais como questões sobre o rito, prazo e competência;

b) é irrelevante, na espécie, que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é definitiva, insuscetível de reatuação.

É de se observar que a conclusão transcrita na alínea “a” padece de algumas impropriedades. A primeira diz respeito à ausência da dicotomia entre as ações antiexacionais preventivas

6. Preceitua esta Súmula: *Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura 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.*

e as repressivas. Aduz o citado parecer que qualquer espécie de ação proposta tem o condão de conduzir à renúncia da discussão perante a esfera administrativa o que nos parece, como adrede mencionado, totalmente equivocado.

Diante das ações de cunho preventivo, nota-se que não há qualquer formalização do crédito tributário. Desta forma, o objetivo do contribuinte jamais é se insurgir contra uma relação jurídica já instaurada em face do fisco. Pretende apenas um provimento jurisdicional que o assegure a não ser compelido ao recolhimento da exação tal qual veiculada pelo dispositivo legal cuja inconstitucionalidade ou ilegalidade se persegue. Como bem salientou Eduardo Domingos Bottallo ao se debruçar sobre o tema:⁷

administrativamente o sujeito passivo impugna o lançamento com o propósito de anulá-lo, ao passo que, em juízo, ele discute a existência de uma relação jurídica em plano distinto, qual seja, o da realidade abstrata: seu objetivo não é “desconstituir” o lançamento e sim “declarar – em sentido positivo ou negativo – uma determinada situação de direito.

Assim, tem-se que o primeiro fundamento invocado para legitimar a concomitância entre o processo administrativo e as ações judiciais preventivas não encontra guarida em nosso ordenamento jurídico, traduzindo-se em notória afronta ao direito de petição.

Em segundo lugar, não há se falar – como pretende o indigitado parecer – na presença de “mesma causa de pedir” e “mesmo pedido”, quando se está diante de ações antiexacionais preventivas.

7. Súmulas Obrigatórias do Primeiro Conselho de Contribuintes e Direitos dos Administrados. In *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, 10o. Volume, Ed. Dialética, São Paulo, 2006, Valdir de Oliveira Rocha (coord.), p. 67.

Nas denominadas ações antiexacionais preventivas⁸, tem-se que a causa de pedir remota é a relação jurídica tributária em potencial; por sua vez, a causa de pedir próxima se traduz na incerteza quanto à possibilidade de um fato social ser objeto de incidência de norma tributária geral e abstrata. No que diz respeito ao pedido, tem-se como pedido imediato a prolação de sentença de mérito e como pedido mediato a constituição de norma individual e concreta de natureza proibitiva de realização do lançamento.

Tais elementos são radicalmente distintos se analisarmos os mesmos elementos traduzidos na impugnação ao ato de lançamento exarado pela administração pública. Neste caso, como causa de pedir remota teríamos a relação jurídica tributária posta pelo lançamento; a causa de pedir próxima seria qualquer razão de natureza factual ou material que possa comprometer a validade do ato administrativo de lançamento ou a sua procedência; como pedido imediato a prolação de decisão que declare nulo o lançamento ou a sua improcedência; e, por fim, o pedido mediato traduzir-se-ia na produção de norma individual e concreta que tenha o condão de desconstituir o lançamento.

Desta forma, podemos elaborar um quadro comparativo entre a causa de pedir e pedido nas ações antiexacionais preventivas e no lançamento tributário para ilustrar a ausência de identidade destes elementos, ao contrário do que apregoa o Parecer Normativo no. 07/2014:

8. Sobre o tema, vide o texto de Rodrigo Dalla Pria – *O processo de posituação da norma jurídica tributária e a fixação da tutela jurisdicional apta a dirimir os conflitos havidos entre Contribuinte e Fisco*. In *Processo Tributário Analítico*, Ed. Dialética, São Paulo, 2003 – Vol. 1, p 51 e ss.

	Ação Antiexacional Preventiva	Processo Administrativo originado com a impugnação ao Lançamento Tributário
Causa de Pedir Remota	relação jurídica tributária em potencial	relação jurídica tributária posta pelo lançamento
Causa de Pedir Próxima	Incerteza quanto à possibilidade de um fato social ser objeto de incidência de norma tributária geral e abstrata	qualquer razão de natureza factual ou material que possa comprometer a validade do ato administrativo de lançamento ou a sua procedência
Pedido Imediato	prolação de sentença de mérito	a prolação de decisão que declare nulo o lançamento ou a sua improcedência;
Pedido Mediato	constituição de norma individual e concreta de natureza proibitiva de realização do lançamento	produção de norma individual e concreta que tenha o condão de desconstituir o lançamento ou declare sua improcedência

A ausência de identidade dos elementos em questão é patente. Mas, a falsa premissa adotada por aqueles que propugnam pela identidade dos elementos conduz também à outro argumento igualmente improcedente utilizado para fundamentar a presença da concomitância diante das ações antiexacionais preventivas: a ocorrência de litispendência entre o processo judicial e o processo administrativo.

Em consonância com o artigo 301 e seus parágrafos do Código de Processo Civil, há litispendência quando uma ação é

igual a outra que está em curso. Por ação idêntica, estabelece o parágrafo primeiro deste artigo que é aquela na qual há identidade de partes, de causa de pedir e de pedido. No entanto, não se pode asseverar que há litispendência na presença de processo administrativo e judicial concomitantes, em virtude da ausência de seus elementos caracterizadores.

Deve-se salientar as visíveis diferenças entre o processo administrativo e o processo judicial. Destacam-se: i) a ausência de relação processual triangular no processo administrativo (pois a Fazenda Pública ao mesmo tempo é parte e julgador); ii) a ausência de coisa julgada na esfera administrativa. Estes requisitos, por si só, seriam suficientes para descaracterizar a litispendência, pois trata-se de discussões sujeitas a sistemáticas distintas e com impactos processuais diferenciados. Como bem assevera Paulo de Barros Carvalho⁹

o procedimento administrativo tributário não se confunde, já vimos, com o processo judicial tributário. Assente esta premissa, não nos parece recomendável a adoção de institutos e formas inerentes ao campo da relação processual, vale afirmar, tudo aquilo que diga respeito ao processo, enquanto processo.

Mas além da ausência de relação processual tríade e coisa julgada na esfera administrativa, não há identidade de pedido (mediato e imediato) e causa de pedir (próxima e remota) quando se coteja o processo administrativo e a ação antiexacional preventiva. Portanto, estando-se diante de sistemas processuais diferenciados, impossível a caracterização da litispendência, instituto não aplicável aos processos administrativos. Ademais, ainda que este óbice pudesse ser transposto, a ausência de identidade na causa pedir e no pedido é suficiente para desqualificar a litispendência, nos termos do artigo 301 e seus parágrafos, do Código de Processo Civil.

9. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. Ed. Noeses, São Paulo, 2008, p. 817.

Não podemos, ainda, deixar de tecer breves considerações sobre a assertiva contida no Parecer Normativo 07/2014 acerca da caracterização da concomitância mesmo na hipótese de extinção do processo sem julgamento do mérito (hipóteses previstas no artigo 267 do CPC), conforme transcrito no item “b”supra.

De nossa perspectiva, considerar como “concomitantes” uma ação antiexacional preventiva – extinta sem julgamento de mérito – e um processo administrativo é promover a afronta direta à Carta Magna, notadamente no que diz respeito ao direito de petição, o devido processo legal e a ampla defesa, estabelecendo-se, por conseguinte, a total insegurança jurídica.

Analisando-se as taxativas hipóteses veiculadas pelo artigo 267 do CPC, observa-se que determinada ação judicial é extinta sem julgamento de mérito, em regra, por questões de ordem processual tais como impossibilidade jurídica do pedido, partes ilegítimas e a ausência de interesse processual. A extinção do processo sem julgamento de mérito não conduz à formação de coisa julgada material, mas somente de coisa julgada formal.

Impedir o contribuinte que, por qualquer motivo, teve sua ação antiexacional preventiva extinta sem julgamento do mérito, de impugnar o lançamento lavrado pela autoridade administrativa é condená-lo, *prima facie* ao processo executivo fiscal, impondo-lhe o pesado ônus da garantia para oposição de embargos, bem como ver seu débito a ser garantido significativamente elevado em virtude dos honorários advocatícios da fazenda.

5. Processo Judicial X Processo Administrativo: efeitos

Para finalizar nossas breves reflexões sobre o tema da concomitância, é imperioso fazermos considerações acerca dos efeitos das ações antiexacionais preventivas e os processos administrativos oriundos da lavratura de autos de infração pelo fisco.

Quando um contribuinte ajuíza uma ação antiexacional preventiva, almeja, primeiramente, provimento liminar que lhe autorize o não recolhimento do tributo. Tal provimento, se concedido, terá o condão de suspender a exigibilidade do crédito tão logo transcorra o prazo de vencimento do tributo. No entanto, o mesmo provimento pode ser denegado ou cassado, sendo que, neste caso, o contribuinte não terá a suspensão da exigibilidade de seu crédito, exceto se houver o depósito do montante discutido de forma integral e em dinheiro, quando se verificará a suspensão da exigibilidade do crédito em consonância com o inciso II, do artigo 151, do CTN.

Estando o fisco diante de hipótese suspensiva da exigibilidade do crédito, deveria efetuar o lançamento do tributo, visando a evitar a fluência do prazo decadencial, também com a exigibilidade suspensa. Desta forma, uma vez cassada a hipótese suspensiva na ação antiexacional, deveria iniciar-se, em favor do contribuinte, o prazo para a respectiva impugnação. Inocorrendo esta conduta por parte do fisco, volta-se ao velho problema de se condenar o contribuinte à ação executiva sem qualquer chance de defesa. Isto porque, cassado o provimento jurisdicional que suspendia a exigibilidade do crédito tributário e não se permitindo a impugnação ao processo administrativo, o fisco ajuizará a competente execução fiscal restando, ao contribuinte, somente defender-se pela via dos embargos à execução fiscal, não sem antes sujeitar-se à onerosa garantia exigida.

6. Conclusões

Após analisarmos o tema da concomitância das ações antiexacionais preventivas com o processo administrativo tributário não se pode atingir outra conclusão, em virtude do espócio em nosso ordenamento jurídico, serão a de que não há, nesta hipótese, a propalada concomitância, notadamente porque estamos diante de institutos distintos sujeitos à sistemáticas processuais absolutamente diferentes. E, voltando aos valores

em tensão no caso em tela, cumpre-nos concluir que o direito de petição e de propriedade do contribuinte devem se sobrepor, pelas razões expostas, àqueles do fisco consistentes no estrito cumprimento da disposição legal que tem presunção válida de pois colocada no sistema observando-se autoridade competente e processo regular, bem como o dever fiscal de arrecadação temporânea dos tributos. Afasta-se, por conseguinte, toda a interpretação em contrário – seja ela jurisprudencial ou decorrente do Parecer Normativo RFB n. 07/2014 – uma vez que fulcrada em premissas equivocadas. E, somente com a certeza acerca da impossibilidade de se verificar a concomitância quando se está diante de ações antiexacionais preventivas é que haverá o repouso do nosso espírito na paz e na calma da evidência, como assevera o grande mestre Paulo de Barros Carvalho¹⁰.

10. Pensamento esposado na conferência de abertura do XXVIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário realizado em São Paulo nos dias 22 a 24 de outubro de 2014