

Ação declaratória em matéria tributária: Conseqüências no âmbito do processo administrativo

Faustino da Rosa Júnior ¹

Sumário: 1. Introdução. 2. Ação declaratória em matéria tributária. 3. Efeitos da ação declaratória. 4. Conseqüências da ação declaratória no processo administrativo. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

1. Introdução

Este *paper*, sem a pretensão de ser exaustivo, tem por objeto mediato o estudo da ação declaratória e por objeto imediato, a análise de suas conseqüências no âmbito do processo administrativo. Desta análise, o presente trabalho pretende sustentar a seguinte tese: as principais conseqüências são a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a renúncia (ou necessidade de desistência) ao processo administrativo em deslinde.

Para tanto, a presente exposição adota o seguinte plano: em primeiro lugar, esboça, em linhas gerais, o objeto mediato, ou seja, efetua-se a descrição do presente instituto, situando-o no âmbito da teoria da ação e no âmbito do direito tributário; em segundo lugar, identifica-se os efeitos naturais da ação declaratória em matéria tributária; em terceiro lugar, aponta-se, delimitadamente, o objeto imediato deste trabalho, que são as conseqüências da interposição da ação declaratória para efeito do processo administrativo em andamento; por fim, segue uma conclusão que procura retomar alguns aspectos explorados, bem como reforçar a tese aqui, preliminarmente, antecipada.

¹ O autor, atualmente, é graduando em Direito pela PUCRS, especializando em Direito do Estado pela UFRGS, pesquisador em Teoria do Direito Constitucional pelo PIBIC/CNPq, membro do Grupo de Estudos de Direito Público do Instituto Pimenta Bueno do Rio Grande do Sul (Associação Gaúcha dos Constitucionalistas), membro do Grupo de Estudos “Limites da Jurisdição”, membro e coordenador do Núcleo de Estudos e Pesquisa em “Constitucionalização do Direito Civil” e membro do Grupo de Pesquisa “Prismas do Direito Civil”.

2. Ação declaratória em matéria tributária.

A ação declaratória, em matéria tributária, tem como traço característico ser uma ação de iniciativa do contribuinte. Por esta ação² visa-se obter do poder judiciário³ a declaração de existência ou inexistência de um direito (*telos*), ou seja, é através desta ação que o sujeito passivo vai a juízo procurar uma certeza jurídica e conclusiva sobre a existência ou não de determinada obrigação tributária.

Diante da inexistência no Brasil de um sistema processual tributário específico, utiliza-se, para o trato das lides tributárias o previsto no código de processo civil. Sendo assim, a previsão de ação declaratória encontra-se no art. 4º, do CPC, que estabelece *in verbis*:

*“Art. 4º. O interesse do autor pode limitar-se à declaração:
I – da existência ou da inexistência de relação jurídica;
II – da autenticidade ou falsidade do documento;
Parágrafo Único: É admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito.”*

O presente artigo trata da ação declaratória pura, como lembra-nos Vitor Cassone e Maria Eugenia Teixeira Cassone⁴. Em matéria tributária, a ação declaratória busca declarar a existência ou inexistência de uma relação jurídica entre o fisco e contribuinte.

James Marina conceitua a ação declaratória em matéria tributária como sendo

“(...) a ação antiexacional imprópria, de rito ordinário, aforada pelo contribuinte em face da Fazenda Pública ou em face de ente que exerça funções parafiscais, com a finalidade de ver reconhecida judicialmente (declarada) a existência, a forma (declaração positiva) ou a inexistência (declaração negativa) de determinado vínculo jurídico-obrigacional de caráter tributário

² José Frederico Marques define ação como o direito de se pedir a tutela jurisdicional para que o Estado satisfaça uma pretensão regularmente deduzida. Vide: MARQUES, José Frederico. *Manual de Direito Processual Civil*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1983, p. 169.

³ Reza o art. 5º, inciso XXXV, da CRFB: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

⁴ CASSONE, Vitorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário: teoria e prática*. 3. ed. rev., reform. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002, p. 190.



com o escopo de promover o acertamento da relação fiscal manchada pela incerteza.”⁵

O referido autor afirma que as ações tributárias são antiexacionais subjetivamente porque têm sempre o contribuinte no pólo ativo e a fazenda pública no pólo passivo. Além disto, segundo ele, são, objetivamente, antiexacionais, porque seus pedidos sempre conterão pretensão declaratória que implique controle das relações tributárias entre estado e cidadão contribuinte.

A relevância da ação declaratória resulta diretamente dessa sua finalidade, isto é, a obtenção de certeza em alguma relação jurídica tributária. Sobre isso, Alberto Xavier assim se manifesta:

“É precisamente a certeza que permite obter que assegura um alto grau da prevenção das violações da ordem jurídica, afastando-se, em razão do valor de caso julgado, as incertezas sobre as situações jurídicas individuais e, em conseqüência, garantindo o respeito destas últimas em relação a comportamentos futuros.”⁶

A ação declaratória tributária, como foi visto, somente poderá ser proposta pelo contribuinte, uma vez que apenas ele tem o interesse de agir. Isso se dá pelo motivo que a fazenda pública detém a prerrogativa da auto-tutela declaratória, falecendo, assim, o interesse de agir a ela. James Marins expõe que a administração tributária pode promover a

“(...) declaração administrativa (...) do conteúdo da relação jurídica-tributária, por intermédio do ato de lançamento fiscal, que quando tornado definitivo, torna-se título executivo extrajudicial apto a aparelhar a execução forçada dos bens do contribuinte”.⁷

Entretanto, apenas assiste ao contribuinte o direito de interpor ação declaratória, pois os efeitos da sentença dessa ação poderão vir tanto em favor do fisco, quanto do contribuinte. Isto é, a ação declaratória, como o próprio nome sugere e, bem como, as

⁵ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 397.

⁶ XAVIER, Alexandre. *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. totalm. reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 360.

⁷ MARINS, *op. cit.*, p. 398.

conceituações já expostas, culminará com uma sentença que irá declarar positivamente ou negativamente uma relação jurídica: a sua existência ou inexistência. Esta possibilidade de a ação declaratória gerar efeitos tanto pró-contribuinte, como pró-fisco é o que James Marins⁸ delimitou como sendo o “o ‘efeito *dúplice*’ da ação declaratória tributária”.

Sendo assim, como exemplificam Vitor Cassone e Maria Eugenia Teixeira Cassone⁹, caso o contribuinte ingresse com uma ação buscando a declaração de inconstitucionalidade de uma lei que institui determinado tributo, ter-se-á duas hipóteses: (I) sendo declarada a inconstitucionalidade da lei automaticamente será declarada a inexistência da relação jurídico-tributária e, (II) sendo declarada a constitucionalidade da lei de pronto, declara-se a existência da relação jurídico-tributária e, assim, a obrigatoriedade do pagamento do tributo por parte do contribuinte.

Outra questão levantada pela doutrina e que se mostra muito relevante na prática diz respeito à abrangência da ação declaratória. Como já foi visto, a ação declaratória poderá ser proposta com a finalidade de declarar a existência ou inexistência de relação jurídico-tributária ou ainda a declaração de autenticidade ou falsidade de documento, entretanto não poderá reconhecer a existência ou inexistência de mero fato¹⁰. Isto é, conforme o magistério de James Marins:

*“O objeto da ação declaratória em matéria tributária, portanto, não se pode limitar simplesmente à declaração sobre a inexistência do fato jurídico tributário (fato imponível), mas sim à existência ou inexistência da relação jurídico-tributária (obrigação tributária) que resulta da ocorrência de certo fato tributariamente tipificado.”*¹¹

Sendo assim, não há que se falar em ação declaratória tributária quando inexistente fato jurídico que se enquadre na hipótese contida na incidência tributária, visto que, neste caso inexistente obrigação tributária e, por conseguinte, inexistente objeto passível de ser abrangido pela

⁸ MARINS, *op. cit.*, p. 402.

⁹ CASSONE, *op. cit.*, p. 190.

¹⁰ Como assenta James Marins: “Doutrina e jurisprudência inadimitem a utilização da ação declaratória para o reconhecimento da existência ou inexistência de mero fato (**exceptuando-se a declaração de falsidade de documento**)” (grifo nosso). O referido autor afirma ainda que esta possibilidade está expressamente estabelecida na legislação, a saber, no art. 4º, do CPC. (MARINS, *op. cit.*, p. 403.)

¹¹ MARINS, *op. cit.*, p. 403.

ação declaratória. Não se admite também ação declaratória com o intuito único de reconhecimento de tese jurídica, como lembra-nos Alberto Xavier¹².

Por outro lado, esse tratamento dado ao contribuinte, por meio da ação declaratória, funda-se no princípio da segurança jurídica, uma vez que a presente ação tem como escopo preservar situações jurídicas, definindo responsabilidades. Sendo assim, o interesse em afastar o estado de incerteza deve ser demonstrado pelo autor, sob pena de não cumprir umas das condições da ação, qual seja, ser titular do interesse processual para agir em juízo. Este pedido declaratório sempre deverá ser fundado no estado de incerteza, que pode acontecer no curso de processo já instaurado, quando, tornando-se litigiosa relação jurídica de cuja existência ou inexistência que é chamada de ação declaratória incidental.

Na verdade, trata-se de uma prerrogativa atribuída ao sujeito passivo da obrigação tributária para poder agir preventivamente em face do fisco¹³. Neste sentido, por meio da ação declaratória, permite-se ao contribuinte invocar e obter a certeza jurídica diante de um direito subjetivo, que lhe é concedido pelo ordenamento jurídico, mas que, por algum motivo, é ou poderá ser tangenciado por algum ato administrativo advindo do fisco.

Assim, a ação declaratória é, dessa maneira, a ação que, em matéria tributária, declara a existência ou inexistência de relação jurídica entre o fisco e o contribuinte. Vittorio Cassone, aponta que por meio desta ação

“(...) o contribuinte busca, por meio de ação declaratória, a certeza do direito de crédito, de imunidade, de isenção, terá uma declaração de existência ou inexistência de relação jurídico-tributária (do direito ao crédito, à imunidade, à isenção).”¹⁴

¹² XAVIER, *op. cit.*, p. 360.

¹³ Segundo Arruda Alvim, a ação declaratória positiva (para pagar menos) e a negativa (para pagar mais) podem ser movidas pelo contribuinte. A última tem por fim “(...) a declaração da não existência de tributo, por aquele que se entende isento. Por exemplo, por força de uma lei, ou aquele que se julgue isento ou menos imune, por estar albergado pela proteção do art. 19, III, c, da constituição, regulamentado pelo art. 14 do código tributário nacional, tais sejam, as entidades de ensino ou filantrópicas, que tenham contabilidade, não tenham lucratividade e possam, devidamente, comprovar isto.” Vide: ARRUDA ALVIN. *Curso de Direito Processual Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, I, 2003, p. 414.

¹⁴ CASSONE, *op. cit.*, p. 187.

Ainda poderá ser mista quando a sentença possuir, além do efeito declaratório, os efeitos de natureza constitutiva e de natureza condenatória. Para tanto, deve ser os fatos e fundamentos jurídicos do pedido devem ser narrados na petição inicial.

Nos termos do inciso V, do art. 151, do CTN, a tutela antecipada é cabível em ação declaratória, a qual, se deferida, suspenderá a exigibilidade do crédito tributário. Este dispositivo é silente a respeito do depósito como uma contra-cautela, entretanto o juiz poderá exigí-lo em vista do interesse público. Se favorável ao contribuinte a decisão, após o trânsito em julgado, o juiz autoriza o levantamento do depósito àquele, caso contrário o depósito se reverte à fazenda pública.

“Isto quer dizer que, se um lado o art. 151, V, CTN, silencia quanto ao depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário (portanto, não o exige), por outro lado não proíbe ao juiz, dentro do poder geral de cautela (que direciona tanto em favor do Contribuinte, quanto em favor do Fisco, conforme o caso), o venha a exigir, como condição da concessão de liminar ou tutela antecipada.”¹⁵

A decisão proferida em ação declaratória não fará coisa julgada *erga omnes* e seus efeitos não serão projetados para o futuro. Além disso, cumpre destacar que a correção monetária é devida sobre o direito de crédito do contribuinte, sendo este o entendimento do STJ.

Visando à declaração de inexistência de relação jurídico-tributária, ou seja, pura, esta ação é imprescritível, por envolver direito potestativo, isto é, aquele poder que uma pessoa tem de influir sobre a situação jurídica de outra. Contudo, se a ação declaratória for mista, com natureza constitutiva e/ou condenatória estará sujeita a prescrição.

Logo, a ação declaratória de débito tributário representa uma forma de se obter a certeza jurídica de uma relação tributária, por meio da coisa julgada¹⁶. Por outro lado, ressalta-se que a decisão judicial com eficácia declarativa valerá como preceito tanto para o contribuinte, como para o fisco, sendo cabível sempre que se entender caracterizado a ilegalidade ou a inconstitucionalidade de determinada exigência tributária, o contribuinte está em condições de

¹⁵ CASSONE, *op. cit.*, p. 190.

postular perante o poder judiciário, requerendo sentença que declare aquele vício, eis que instaurado estado de incerteza.

3. Efeitos da ação declaratória.

A propositura da ação declaratória em matéria fiscal, por si só, não suspende a exigibilidade do tributo, isto é, caso o lançamento tenha sido efetuado antes da propositura da ação ou, mesmo que não tenha sido efetuado o lançamento quando da propositura, o fato da instauração não o torna inexigível e nem suspende as providências formalizadoras (apuração e lançamento)¹⁷.

Para que vislumbre a suspensão o contribuinte, autor da ação, deverá incorrer num dos fundamentos legais de suspensão constantes do art. 151, do CTN. Referido dispositivo legal assim estabelece, *in verbis*:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.” (grifo nosso)

Quanto a isto a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul já se manifestou, em acórdão da Segunda Câmara Cível, que teve como relator o Des. Arno Werlang, nestes termos:

“(...) Agravo de Instrumento. Ação Declaratória. Antecipação da tutela. Inscrição do devedor no cadastro de inadimplentes. Suspensão do crédito tributário. Expedição de certidão positiva com efeito de negativa. Não é possível a inscrição do contribuinte em registros negativos de crédito enquanto pendente

¹⁶ VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário - Parte Geral I*. 14. ed. São Paulo: Sulina, 1996.

¹⁷ MARINS, *op. cit.*, p. 407.



a discussão judicial acerca da legalidade ou da correção do débito que deu causa à sua atuação por iniciativa do credor. Entretanto, descabe a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, quando ausentes as hipóteses legais de que cuida o artigo 151, do Código Tributário Nacional. No mais, o simples fato de o crédito tributário encontrar-se sub judice não significa que tenha o contribuinte direito à obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, o que somente surge com a suspensão de sua exigibilidade ou com a penhora. Agravo parcialmente provido.” (Agravo de Instrumento Nº 70010419125, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Arno Werlang, Julgado em 15/06/2005) (grifo nosso)

Sendo assim, o autor da ação declaratória em matéria tributária, para ver a exigibilidade do crédito tributário alvo dessa ação suspenso, poderá, conforme atenta James Marins, “socorrer-se do pedido de antecipação de tutela ou fazer acompanhar a ação, da comprovação de realização do depósito integral do débito”, nos termos do art. 151, do CTN, *supra* citado.

Quanto ao depósito têm-se que se trata de depósito correspondente ao montante integral do crédito *sub judice* e, segundo o magistério de James Marins

“(...) cumpre ao magistrado, admitir o depósito para fins de declará-lo causa suspensiva (...), ouvindo para tanto a Fazenda Pública, que deve se pronunciar fundamentadamente sobre o seu montante, devendo este corresponder ao quantum debeatur, sob pena de operar apenas a suspensão parcial da exigibilidade.”¹⁸ (grifo nosso)

Sendo assim, realizado o depósito o efeito suspensivo decorrerá do depósito. Em contrário senso, o Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul já se manifestou no sentido de que é impossível a suspensão da exigibilidade do crédito que está sendo discutido em ação declaratória sem o prévio depósito do montante, como afirmou o Desembargador Relator Roque Joaquim Volkweiss:

“Direito Tributário. Agravo de Instrumento. Ação declaratória de nulidade de débito tributário. Pedido de suspensão da exigibilidade deste, sem depósito em dinheiro: impossibilidade. A simples propositura de ação declaratória de nulidade de débito tributário desacompanhada de depósito, em dinheiro, da integralidade do valor sob discussão, não tem o condão de, na forma do

¹⁸ MARINS, *op. cit.*, p. 407.



disposto no inciso II do art. 151 do CTN, suspender a exigibilidade do crédito (...)” (Agravamento de Instrumento Nº 70008534737, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 08/06/2005).

James Marins entende que o simples depósito, em si mesmo, já ocasiona, de pronto, o efeito suspensivo, não sendo necessário a “concessão de ‘liminar para depósito’ ou mesmo da ‘ação cautelar para depósito’”¹⁹, visto que essas se tratariam de causa suspensiva distinta, constante do art. 151, inciso V, do CTN. Neste mesmo sentido, estão Vittorio Cassone e Maria Eugenia Teixeira Cassone, que frisam a independência entre os dispositivos da suspensão da exigibilidade, nos seguintes termos:

*“o Juiz tanto pode conceder medida liminar com depósito, quanto sem depósito, de acordo com o seu livre convencimento, desde que, obviamente, não seja uma decisão teratológica (absurda) ou manifestamente ilegal”.*²⁰

Mas, alertam referidos autores que

*“(...) se de um lado o art. 151, V, do CTN, silencia quanto ao depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário (portanto não exige), por outro lado não proíbe ao juiz, dentro do poder geral de cautela (que direciona tanto em favor do Contribuinte, quanto em favor do Fisco, conforme o caso), o venha a exigir, como condição de concessão de liminar ou tutela antecipada.”*²¹

Neste sentido, o inciso V do art. 151, do CTN poderá ou não estar dependente do depósito integral do montante discutido para que seja efetiva a suspensão da exigibilidade do crédito fiscal.

Assim, a ação declaratória, por regra, causa o efeito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário²². O advento de uma das causas enumeradas no art. 151, do CTN, e enquanto

¹⁹ MARINS, *op. cit.*, p. 408.

²⁰ CASSONE, *op. cit.*, p. 194.

²¹ CASSONE, *op. cit.*, p. 194.

²² Uma vez efetuado o lançamento e notificado o sujeito passivo, sem que se dê o pagamento do tributo dentro do prazo fixado, cabe à fazenda pública exigir judicialmente o seu crédito, pois a obrigação tributária, como as demais obrigações em geral, não goza de auto-executoriedade. Para isto, estando o direito de crédito dotado de liquidez, certeza e exigibilidade pela efetuação do lançamento, bastará proceder o fisco à formalização do título executivo por meio da inscrição do crédito em dívida ativa. O art. 151 do CTN disciplina uma outra alternativa, contemplando as hipóteses em que, mesmo já tendo sido efetuado o lançamento e mesmo inexistindo pagamento, a fazenda pública



dura, acarreta então a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e traz as seguintes consequências: a) bloqueia o ajuizamento da ação fiscal; b) suspende a contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da ação fiscal se ela já tiver tido início (efeito suspensivo), ou impede a iniciação da contagem (efeito impeditivo); c) não importa em dispensa do cumprimento de obrigação acessória ou principal, como preceitua o parágrafo único do mesmo artigo.

Se, entretanto, advém causa suspensiva antes do lançamento, o prazo será devolvido para a fazenda pública para lançar, motivo pela qual a causa foi cessada. A hipótese não é descabida se o contribuinte obtém liminar em mandado de segurança preventivo ou se a lei outorga a moratória expressamente abrange créditos já nascidos, mas ainda não formalizados pelo lançamento, como autoriza o art. 154, do CTN²³. Havendo sentença desfavorável ao impetrante na ação ou cancelamento da moratória, cessa a causa suspensiva, devendo a fazenda pública proceder o lançamento²⁴.

4. Consequências da ação declaratória no processo administrativo

O Decreto-Lei n.º 1.737, de 20 de dezembro de 1979, determina em seu art. 1º, parágrafo 2º, *in verbis*:

“§ 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.”(grifo nosso)

não poderá propor a execução judicial em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário; O direito de crédito da fazenda não se extingue, mas, enquanto durar as causas arroladas no art. 151, do CTN, não poderá ser exercido por ausência de exigibilidade. Portanto, a existência do direito não se confunde com a sua exigibilidade ou seu exercício.

²³ *In verbis*: "Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo."

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.



Em decorrência deste dispositivo legal a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal publicou, em 14 de fevereiro de 1996, o Ato Declaratório Normativo n.º 3 determinando que:

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

Por conseguinte esta determinação, ao citar que será aplicável a qualquer modalidade processual, incluiu entre eles a instauração de ação declaratória em matéria processual. Assim sendo, ao ingressar-se com uma ação declaratória, por si só, está se renunciando ao direito de vir a impugnar em instância administrativa, ou seja, renuncia-se ao direito de ingressar com processo administrativo ou implica em renúncia do recurso administrativo eventualmente interposto.

Entretanto esta renúncia não é absoluta, como se depreende da leitura da determinação *supra* citada, ela dirá respeito apenas ao objeto que foi alvo de prestação jurisdicional. Isto é, no parecer de José Antônio Francisco,

“(...) tal renúncia ocorreria somente em relação à matéria comum. Vale dizer, as alegações que o sujeito passivo tenha feito no âmbito da ação judicial interposta (causa de pedir) não podem ser apreciadas no âmbito administrativo. Em relação à matéria específica, no entanto, caberia a apreciação no âmbito administrativo.”²⁵

Caso o contribuinte ingresse com ação declaratória e, posteriormente, ingresse com processo administrativo versando sobre o mesmo objeto às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal deverão, nos termos do dispositivo “e” do referido Ato Declaratório, não conhecer da eventual petição do contribuinte, proferindo decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

²⁵ FRANCISCO, José Antônio. *Renúncia “Legal” às Instâncias Administrativas*. Disponível em: <<http://jaf.tripod.com.br/monografias/renuncia.htm>>. Acesso em: 25.08.2005.



A fundamentação para tal entendimento, da renúncia das instâncias administrativas, “*seria o de que as instâncias judiciais seriam autônomas e superiores às administrativas, não havendo razão para a administração resolver aquilo que seria decidido de modo terminativo pela Justiça*”.²⁶ Mas, torna-se contraditória esta fundamentação quando a própria ADN/COSIT afirma que a simples propositura implica na renúncia, sendo “*irrelevante, na espécie, que o processo tenha sido extinto, no Judiciário sem julgamento de mérito*”, quando portanto não haveria decisão terminativa.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou no sentido de que a lei não fez distinção entre a modalidade de ação ou ao fato de ter sido apresentada anteriormente ou posteriormente à autuação. O Recurso Especial n.º 24.040-6-RJ, cujo Relator foi o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro tratou dessa renúncia nos seguintes termos:

“Tributário. Ação declaratória que antecede a autuação. Renúncia do poder de recorrer na via administrativa e desistência do recurso interposto. 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 único²⁷, da Lei n.º 6.830, de 22.09.80. II - Recurso especial conhecido e provido.”

Entretanto, José Antônio Francisco²⁸ alerta que a posição nos Conselhos de Contribuinte não é pacífica neste sentido. Afirma o referido autor que o 2º Conselho de Contribuintes tem sua jurisprudência firmada no mesmo sentido do STJ, isto é, que as delimitações do ADN/COSIT n.º 03/96, bem como a Decreto-Lei n.º 1.737/79, dizem respeito a ações judiciais apresentadas antes ou depois da autuação.

²⁶ FRANCISCO, *op. cit.*, *idem*.

²⁷ “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.”

²⁸ FRANCISCO, *op. cit.*, *idem*.



Em contrapartida, o 1º Conselho de Contribuintes tem entendimento diverso afirmando que esta renúncia seria restritiva aos casos em que a autuação for anterior a interposição da ação judicial. Isto porque “*seria impossível o sujeito passivo renunciar antecipadamente às instâncias administrativas, quando não sabe se seria ou não autuado*”²⁹.

Porém, José Antônio Francisco³⁰ faz uma crítica a estas decisões que interpretam a renúncia de maneira ampla. Afirma o autor que a doutrina e jurisprudência incorreram neste erro ao analisarem o dispositivo do Decreto-Lei n.º 1737/79 dissociada de seu *caput* que trata dos depósitos de interesse da administração públicas efetuadas na Caixa Econômica Federal.

Sendo assim, afirma o autor, uma vez que o depósito suspende a exigibilidade do crédito e obsta a inscrição de dívida ativa, a questão da ação declaratória, em que tenha sido efetuado o depósito, será resolvida com o trânsito em julgado da ação, não sendo necessário, portanto, a impugnação ou recurso na esfera administrativa³¹. Logo, a renúncia deve ser analisada restritivamente aos casos em que tenha havido depósito.

5. Conclusão.

Portanto, em que pese a temática seja bastante controvertida, tanto na doutrina, como na jurisprudência, a proposição da ação declaratória em matéria tributária, tem uma consequência para o processo administrativo porventura instaurado.

Quando se ingressa com uma ação declaratória ou se está renunciando ao direito de vir a impugnar em instância administrativa, ou seja, renuncia-se ao direito de ingressar com

²⁹ FRANCISCO, *op. cit.*, *idem*.

³⁰ FRANCISCO, *op. cit.*, *idem*.

³¹ Por outro lado, Natanael Martins parece não concordar com estas explicações ao afirmar que embora a princípio tenha visto na legislação citada uma interpretação restritiva, “*a verdade é que, melhor refletindo, não há como dele divergir, já que compete ao Judiciário, em última análise, dizer qual seria o direito aplicável à espécie*”. Vide: MARTINS, Natanael. Questões do Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1997, v. 2, p. 91.



processo administrativo, ou se está renunciando ao recurso administrativo eventualmente interposto.

6. Bibliografia.

ARRUDA ALVIN. *Curso de Direito Processual Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, I, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

CASSONE, Vitorio; CASSONE, Maria Eugenia Teixeira. *Processo Tributário: teoria e prática*. 3. ed. rev., reform. e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. *Processo Tributário: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FRANCISCO, José Antônio. *Renúncia “Legal” às Instâncias Administrativas*. Disponível em: <<http://jaf.tripod.com.br/monografias/renuncia.htm>>. Acesso em: 25.08.2005.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARQUES, José Frederico. *Manual de Direito Processual Civil*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1983.

MARTINS, Natanael. *Questões do Processo Administrativo Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1997, v. 2.

ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, v. 2, 1997.

VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário - Parte Geral I*. 14ª ed. São Paulo: Sulina, 1996.

XAVIER, Alexandre. *Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário*. 2. ed. totalm. reform. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 360.