



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

CLAUDIO DOS PASSOS SOUZA

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO:
POSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO JUDICIAL DAS DECISÕES
CONTRÁRIAS AO ESTADO

Salvador
2008

CLAUDIO DOS PASSOS SOUZA

**PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO:
POSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO JUDICIAL DAS DECISÕES
CONTRÁRIAS AO ESTADO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.
Área de concentração: Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta.

Salvador
2008

Biblioteca Central Reitor Macedo Costa - UFBA

S729 Souza, Cláudio dos Passos.

Processo Administrativo Tributário: Possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado / Cláudio dos Passos Souza. - 2008.
138 f.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal da Bahia, Faculdade de Direito, 2008.

1. Processo Administrativo Tributário. 2. Direito Tributário - Brasil. 3. Processo Tributário. 4. Contribuintes (Direito Tributário). 5. Administração Pública. I. Pimenta, Paulo Roberto Lyrio. II. Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Direito. III. Título.

CDD - 343.030981
CDU - 347.73(81)

TERMO DE APROVAÇÃO

CLAUDIO DOS PASSOS SOUZA

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: POSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO JUDICIAL DAS DECISÕES CONTRÁRIAS AO ESTADO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito Público, Universidade Federal da Bahia, pela seguinte banca examinadora:

Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Orientador
Doutor em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).
Universidade Federal da Bahia, BA.

1º Examinador

2º Examinador

Salvador, ____, de _____ de 2008

Para meus pais, Cibele e nosso filho que está chegando.

AGRADECIMENTOS

A meu orientador Professor Doutor Paulo Roberto Lyrio Pimenta, pela dedicação, seriedade e competência com que conduziu a realização deste trabalho.

A meus pais, por apoiarem incondicionalmente meus projetos de vida.

À minha amada esposa Cibele, companheira de todos os momentos. Sem sua compreensão, carinho e colaboração, seria impossível vencer este desafio.

A meus parentes e amigos pelo incentivo e pelos momentos de descontração, tão importantes para a continuidade desta caminhada.

A Ildo Fucs, Daniel Pereira Lopes, Cristiane Magalhães, Kaline Davi, Miguel Calmon Dantas e Pedro Caymmi, pelas valiosas contribuições.

A Rosana Marques, Presidente do Conselho Municipal de Contribuintes, cujo apoio foi imprescindível para que este sonho se concretizasse.

A Márcio Rocha, Rosinete Ferreira e Marcondes Dias Barbosa pela confiança e força transmitidas.

A meus colegas da Secretaria Municipal da Fazenda, por sempre acreditarem em minha capacidade.

Aos professores, pelos ensinamentos e estímulo, que muito contribuíram para o meu aprofundamento no estudo do Direito.

Aos colegas de mestrado, pelo companheirismo e desprendimento que sempre marcaram nossa relação.

RESUMO

No âmbito federal, o Processo Administrativo Fiscal é regulamentado pelo Decreto nº. 70.235/72 e tem por finalidade proporcionar um aperfeiçoamento do lançamento tributário, definindo com maior segurança e precisão o crédito tributário que o Fisco entende ser devido. O Julgamento de processos fiscais é feito por órgãos integrantes do Ministério da Fazenda que são as Delegacias de Julgamento, os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, ficando evidente que o Processo Administrativo Fiscal se constitui em um procedimento interno de controle da legalidade dos atos da Administração Pública Federal. Sendo assim, apesar das divergências doutrinárias, o entendimento majoritário sempre foi o de que as decisões definitivas dele decorrentes e que fossem favoráveis ao contribuinte, o desoneravam da obrigação tributária em discussão, tendo em vista que a própria Administração Pública teria reconhecido a ilegalidade de seu ato, consubstanciado através do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal de Lançamento. Entretanto, este pensamento foi questionado através do Parecer nº. 1.087 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), de 23 de agosto de 2004, que entendeu ser possível juridicamente que uma decisão final favorável ao contribuinte, proferida em Processo Administrativo Fiscal, fosse questionada no Poder Judiciário, através da Procuradoria Geral Fiscal Nacional (PGFN). Em 25 de outubro de 2004, foi publicada a Portaria nº. 820, que definiu as circunstâncias em que a PGFN poderia impetrar a hipotética ação. Tal situação reacendeu a discussão sobre o tema e tem suscitado grandes debates na área jurídica, questionando-se, inclusive, a constitucionalidade tanto do Parecer quanto da Portaria e originando o estudo a que se propõe o presente trabalho que, ao final, visa responder se é legalmente possível o Estado buscar a revisão de decisões administrativas em caráter definitivo na área tributária que lhe sejam desfavoráveis, através do Poder Judiciário.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal, Conselho de Contribuintes, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Procuradoria Geral Fiscal Nacional, Administração Pública, contribuinte, decisão, Poder Judiciário.

ABSTRAT

By the Federal Administration, the tax process is regulated by the Decree n.º 70.235/72, which aims to provide an improvement in tax procedure, giving to the fiscal credit a greater security and accuracy. The judgment of cases is made by tax offices, which are included by the structure of the Ministry of Finance, named “Conselhos de Contribuintes” (Chamber of Taxpayers) and “Câmara de Recursos Fiscais” (High Chamber of Tax Appeal). It makes clear that the administrative process is a procedure of the internal control of the legality of acts from the Federal Public Administration. Thus, despite doctrinal differences, the majority has always understood that the final decisions arising favorable to the taxpayer disencumber them to the tax obligation under discussion, recognizing that the Government would have accepted the illegality of his act, embodied through the “Auto de Infração” (Act of Infringement) or the “Notificação Fiscal de Lançamento” (Tax Notification). However, this idea has been questioned through the Opinion n.º 1087 from the General Attorney of the National Tax Office (PGFN) dated on August 23th, 2004, which can legally be understood that a final decision favorable to the taxpayer, issued in the administrative process tax, could be questioned in the Judiciary, through the General Attorney of the National Tax Office (PGFN). On October 25th, 2004, the Order No. 820 was published, which defined the circumstances under the PGFN could promote this hypothetical action. This situation rekindled the discussion on the subject and has arouse great debates in the juridical doctrine, questioning, the constitutionality of the Opinion n.º 1087 and Order n.º 820, and leading this study, which proposes to present a work that finally aims to answer the question, if it is legally possible, that the State seeks a review of succumbed and unfavorable administrative decisions on tax area, through the judiciary.

Key words: Administrative Tax Procedure, Chamber of Taxpayers, High Chamber of Tax Appeal, General Attorney of the National Tax Office (PGFN), Public Administration, Taxpayer, Decision, Judiciary.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
CC	Código Civil
CPC	Código de Processo Civil
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.	Decreto
D.O.U	Diário Oficial da União
EC	Emenda Constitucional
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIT	Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	
	15
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	15
1.2 ORIGEM FRANCESA E ALGUMAS EXPERIÊNCIAS EM OUTROS PAÍSES	17
1.3 ASPECTOS HISTÓRICOS NO BRASIL	24
2 A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	32
2.1 REGIME JURÍDICO	32
2.2 INTEGRAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	35
2.3 CONCEITOS E FUNDAMENTOS	38
2.4 PRINCÍPIOS INERENTES AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	42
2.4.1 Utilidade do Processo Administrativo Fiscal	43
2.4.2 Não Submissão do Órgão Julgador ao Poder Hierárquico	45
2.4.3 Verdade Material	47
2.4.4 Oficialidade	49
2.4.5 Princípio do Formalismo Moderado	50
3 O JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS NO ÂMBITO FEDERAL	53
3.1 NOÇÕES GERAIS	53
3.2 JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA	56
3.3 JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA	59
3.4 JULGAMENTO EM INSTÂNCIA ESPECIAL	63

4	A REVISÃO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS CONTRÁRIAS À FAZENDA PÚBLICA PELO PODER JUDICIÁRIO	67
4.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS	67
4.2	ANÁLISE DO PARECER PGFN Nº. 1.087/2004	67
4.3	FUNDAMENTOS DA PORTARIA PGFN Nº. 820/04	70
4.4	POSIÇÃO DOCTRINÁRIA	73
4.4.1	Posição Doutrinária Favorável	75
4.4.2	Posição Doutrinária Contrária	82
5	ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ARGUMENTOS RELACIONADOS AO TEMA	90
5.1	LEGITIMIDADE DO INTERESSE DE AGIR DA FAZENDA PÚBLICA	90
5.2	POSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE FIGURAR COMO RÉU	95
5.3	NULIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS	98
5.4	INAFASTABILIDADE DO CONTROLE JURISDICIONAL	102
5.5	A SEGURANÇA JURÍDICA	107
5.6	DA COISA JULGADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	112
5.7	VALIDADE DOS ARTIGOS 42 E 45 DO DECRETO 70.235/72 E ARTIGO 156, IX DO CTN	121
5.8	PROVÁVEL DESVALORIZAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL	126
	CONCLUSÕES	129
	REFERÊNCIAS	132

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo aprofundar o conhecimento sobre o processo administrativo fiscal, verificando se é possível que a Procuradoria da Fazenda Federal ajuíze ação para tentar reverter uma decisão em caráter definitivo, proferida pelo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda que seja julgada de forma favorável aos contribuintes. Convém ressaltar que, apesar de existirem órgãos julgadores nas três esferas administrativas, o estudo se volta para o âmbito federal, pois foi nele que o tema em questão voltou a ser amplamente discutido após a emissão do Parecer nº 1.087 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)¹, de 23 de agosto de 2004, que concluiu pela possibilidade jurídica de a decisão final favorável ao contribuinte, proferida em processo administrativo fiscal, ser impugnada judicialmente pelo próprio Poder Público, via PGFN. Em 25 de outubro de 2004, foi publicada a Portaria nº. 820², pelo ilustre Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que disciplinou as hipóteses em que a PGFN poderia contestar as decisões administrativas favoráveis ao contribuinte.

No primeiro capítulo, é feita uma síntese sobre as principais questões que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, que se constitui como uma forma alternativa de solucionar conflitos tributários existentes entre a administração pública e seus administrados. Posteriormente, discorre-se um pouco sobre a sua origem e desenvolvimento na França e como a matéria é tratada nos ordenamentos jurídicos de outros países, o que permitirá conhecer as alternativas utilizadas em outros sistemas tributários. Após isto, é feito um estudo sobre evolução dos órgãos de julgamento administrativos tributários no Brasil, desde a época das capitânicas hereditárias até os dias de hoje, onde ficará evidenciado que para o desenvolvimento deste instrumento de defesa dos contribuintes na área fiscal, é essencial a existência de uma sociedade participativa e consciente de seu dever democrático de se manifestar a respeito das questões que lhe afligem, inclusive, em relação as que envolvem assuntos tributários.

¹ BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer n. 1087. Define que o ato administrativo configurado pela decisão desfavorável ao Fisco, proferida pelo Conselho de Contribuintes, pode ser analisada novamente pelo Poder Judiciário. **D.O.U.**, 23 ago. 2004. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 11 jan. de 2008.>.

² BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº. 820. Disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário. **D.O.U.**, 25 out. 2004. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>>. Acesso em: 25 set 2008>.

No segundo capítulo, é demonstrada a importância do processo administrativo fiscal para a solução de questões tributárias envolvendo o Estado e os contribuintes, sendo justificada a sua natureza jurídica e sua integração no ordenamento jurídico brasileiro. Também, bem como que a sua existência não atinge nem desequilibra a harmonia entre os poderes. Posteriormente, serão apresentadas as principais características e fundamentos que possibilitam o funcionamento de forma equilibrada dos órgãos de Julgamento Administrativos Fiscais, que têm composição paritária com representantes do fisco e de entidades de classe, todos com mandato transitório, especialização em matéria tributária, livre convencimento e que são imbuídos da atribuição de julgar recursos relativos a questões fiscais, buscando desenvolver esta atividade do modo mais justo, célere e informal possível. Discorrer-se, ainda, sobre os princípios específicos, condizentes com as peculiaridades do processo em discussão (princípio da Utilidade do Processo Administrativo, da Não-submissão do Órgão Julgador ao Poder Hierárquico, da Verdade Material e da Oficialidade).

No terceiro capítulo, procura-se demonstrar o funcionamento do processo administrativo fiscal no âmbito federal, que é regulamentado pelo Decreto nº. 70.235/72³ e tem por finalidade proporcionar um aperfeiçoamento do lançamento tributário, definindo com maior segurança e precisão, o crédito tributário que o Fisco Federal entende ser devido. Serão analisados os procedimentos específicos que possibilitam um exame exaustivo das questões relativas ao processo, proporcionando a participação efetiva do contribuinte na defesa de seus interesses. Nesta oportunidade, é feita uma análise minuciosa sobre como ocorre o julgamento em Primeira Instância (que é feito pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal)⁴, de Segunda Instância (que é realizado pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda)⁵ e o julgamento em Instância especial (que é efetuado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais)⁶.

No quarto capítulo, passa-se a abordar aspectos gerais relacionados ao tema, sendo feita uma análise dos fundamentos teóricos e jurídicos constantes no Parecer PGFN 1087/04 e na Portaria 820/04, esclarecendo-se ter sido dada uma amplitude maior que a devida à expressão “lesão ao patrimônio público”. Situação esta, que deve ser tratada com cuidado para

³ BRASIL. Governo Federal. Decreto nº.70.235/72. Disciplina o Processo Administrativo Fiscal no Âmbito Federal. **D.O.U.**, 23/08/04. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 25 set 2007>.

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº. 58. Disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ). **D.O.U.**, 21 mar. 2006. Disponível em < <http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em : 10 out. 2007>

⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. .Portaria nº. 47. Aprova o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. **D.O.U.**, 21 mar. 2006. Disponível em <[http. www.Conselhos.fazenda.gov.br](http://www.Conselhos.fazenda.gov.br)>. Acesso em: 15 out. 2007>

⁶ Ver nota 5.

não se chegar ao extremo de se concluir que o simples fato de a decisão administrativa ter sido desfavorável ao fisco configurar lesão ao patrimônio público e, a partir daí se interpretar que todas as decisões neste sentido possam ser revistas administrativamente. A seguir, é demonstrado o pensamento de estudiosos do Direito a respeito do tema em discussão, que por meio de construções e argumentos diversos, se dividem entre aqueles que entendem que é cabível ao Estado ajuizar ação perante o Poder Judiciário em relação a decisões administrativas que lhes foram desfavoráveis e aqueles que pensam que, neste caso, isto não pode ocorrer, pois as citadas decisões vinculariam a Fazenda Pública.

No quinto capítulo, são analisadas as principais questões e argumentos utilizados quando se discute o tema em questão, sendo avaliado se há legitimidade de agir por parte da Fazenda Pública ao ajuizar uma ação contra o Conselho de Contribuintes, devido ao entendimento de que os citados órgãos são subordinados à União, o que tornaria impossível a existência de uma ação judicial em que autor e réu se confundiriam. Também se discute se o contribuinte pode figurar como réu na suposta ação, ou até mesmo na condição de litisconsorte passivo. Ao se discorrer sobre a nulidade dos atos administrativos, depreende-se que um ato administrativo, como as decisões ora analisadas, somente pode ser considerado efetivamente lesivo à Administração Pública e passível de anulação quando decorrer de uma prática ilegal que acarrete uma nulidade absoluta, como, por exemplo ter sido originado de fraude, conluio, má-fé, etc. É ainda avaliada a aplicação a situação em questão do princípio da segurança jurídica, que tem como fundamento principal a continuidade na aplicação das normas jurídicas e a estabilidade das situações já constituídas, bem como é verificado se o princípio da inafastabilidade de jurisdição também se aplica ao Estado. Finalmente é estudada a validade da previsão legal existente nos artigos 42⁷ e 45⁸ do Decreto 70.235/72 que determinam que as decisões administrativas no âmbito federal quando favoráveis ao sujeito passivo, têm caráter definitivo, bem como o disposto no artigo 156, XI do Código Tributário Nacional (CTN)⁹ que prevê a extinção do crédito tributário pela decisão administrativa irrecorrível e avaliado até que ponto agir de forma diferente ao que

⁷ “Art. 42. São definitivas as decisões: I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III – de instância especial. Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.” A legislação citada neste trabalho está contida na obra *Vade Mecum Saraiva*. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: São Paulo: Saraiva, 2006.

⁸ “Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”.

⁹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: IX – A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa objeto de ação anulatória.”

prescrevem os referidos artigos, levaria ao enfraquecimento dos órgãos administrativos tributários que têm se constituído em importante instrumento para a defesa dos direitos dos contribuintes na área fiscal.

Por fim, a partir da utilização do embasamento teórico construído ao longo do trabalho são resumidos e fundamentados os principais argumentos que responderão a seguinte proposição: É possível o Estado buscar a revisão de decisões administrativas em caráter definitivo na área tributária que lhe sejam desfavoráveis, através do poder judiciário?

1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Para o bom conhecimento de como funciona o processo administrativo fiscal nos dias de hoje, é muito importante se conhecer como ocorreu sua origem e evolução histórica, entretanto, antes é preciso que discorra um pouco sobre as principais questões que o norteiam. No Brasil, o Estado tem o dever de instituir procedimentos com o objetivo de investigar a legalidade dos atos administrativos com base no disposto na Constituição Federal de 1988, especificamente através do seu artigo 5º¹, XXXIV “a”², LIV³ e LV⁴. Apesar de o controle da legalidade constituir uma especialidade do Poder Judiciário, esta função não lhe é exclusiva cabendo também à administração acompanhar a legalidade de suas ações, caracterizando-se esta atividade, como uma garantia para os administrados e um interesse do próprio Estado.

Nas atividades relativas aos interesses fiscais do Estado, esse controle é efetuado através do processo administrativo tributário que se constitui como uma forma alternativa de solucionar conflitos tributários existentes entre a administração pública e seus administrados. Através dele, são assegurados ao Estado meios para cobrar os tributos, ao mesmo tempo em que é permitida a manifestação do contribuinte a respeito desta cobrança de modo a que ele venha a pagar somente o que estiver determinado em lei, impedindo os abusos ou arbitrariedades por parte do Poder Público. Isto resulta do equilíbrio que deve conter a relação tributária, caracterizando sua natureza de direito e não de poder.

Convém ressaltar que a atividade administrativa fiscal relacionada aos interesses fiscais divide-se em duas fases: uma oficiosa e outra contenciosa. Na primeira, a autoridade administrativa pratica atos de ofício visando a aplicação da legislação tributária ao fato concreto, resultando na individualização da obrigação tributária que ocorre através do lançamento. Nesta fase, os atos são unilaterais por parte da administração e qualquer

¹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no país inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade nos termos seguintes: [...]”

² Inciso XXXIV “a” “[...] são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas : a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.”

³ Inciso LIV: “[...] Ninguém será privado de liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. ”

⁴ Inciso LV “[...] Aos litigantes , em processo administrativo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa , com os meios e recursos a ela inerentes.”

intervenção por parte do contribuinte tem caráter apenas de mera obrigação informativa, não havendo que se falar em processo. Com a notificação ao contribuinte do lançamento, nasce a faculdade⁵ deste de dar início a segunda fase, ou seja, a fase contenciosa cuja palavra é originada do latim *contedere* que significa litigar, tendo como elemento material o conflito de interesses e, como elemento formal, o binômio pretensão/resistência⁶. É nesta fase litigiosa que surge o processo administrativo fiscal.

O processo administrativo fiscal é, portanto, de iniciativa do contribuinte (que através da impugnação se insurge contra o lançamento tributário ou cobrança de multa) e compreende uma série de atos estabelecidos na legislação que são desenvolvidos pelos contribuintes e autoridades fiscais com o objetivo de discutir a legalidade da obrigação tributária, através de uma formalidade moderada. Na concepção de Bernardo Ribeiro de Moraes⁷ “[...] o processo administrativo fiscal é o que se instaura na instância administrativa para solucionar controvérsias entre o sujeito passivo e a autoridade administrativa, a propósito da obrigação tributária”. Na definição de Alberto Xavier⁸, “[...] o processo administrativo tributário é o que tem por objeto a decisão de um conflito em matéria tributária, suscitado por iniciativa do particular e cuja decisão é do órgão julgante da administração.” Para Paulo de Barros Carvalho⁹, o citado processo se consubstancia numa sucessão de atos tendentes a exercitar o controle da validade do lançamento, da multa, da notificação de qualquer deles ou de ambos, a fim de que a atividade desenvolvida pela Administração Pública na área fiscal, ocorra da forma mais justa possível.

Por tudo que foi exposto, pode-se concluir que, a partir da existência de um conflito de interesses na esfera administrativa tributária, surge o processo administrativo fiscal, que se desenvolve no âmbito do Poder Executivo, quer da União, dos Estados ou dos Municípios, com o objetivo de fazer o controle de legalidade da obrigação tributária e

⁵ Caio Tácito faz a divisão do contencioso administrativo da seguinte forma: a) em sentido material, ou de conteúdo, representa a prestação estatal de uma garantia externa contra ilegalidade ou abuso de poder da administração pública; b) em sentido orgânico ou instrumental, corresponde ao sistema ou estrutura especificamente adotada para a prestação desta garantia. (TÁCITO, Caio. Contencioso Administrativo. **Revista de Direito Administrativo** N°. 132. p. 61. Para Rubens Gomes de Souza, “o caráter contencioso decorre da presença de duas alegações opostas em contraditório. Variará apenas, formalmente, a natureza da jurisdição a que estará submetida a controvérsia”. (SOUZA, Rubens Gomes. idéias gerais para uma concepção unitária a orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**. N°. 34, p.22.)

⁶ Diante do lançamento tributário, o contribuinte poderá adotar as seguintes providências: fazer o recolhimento do tributo ou da multa, apresentar impugnação à pretensão fiscal, aduzindo os fatos e fundamentos que o levam a discordar do lançamento tributário ou permanecer inerte, que caracterizaria a revelia, o que implicaria em um reconhecimento tácito das pretensões do fisco.

⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 1984, p.841

⁸ XAVIER, Alberto. **Do lançamento: Teoria Geral do ato, do procedimento e do Processo Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 314.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Processo Administrativo Tributário **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, jul./dez. 1979, p 84.

solucionar controvérsias porventura existentes entre a Administração Fazendária e o contribuinte, relativas aos interesses fiscais do Estado, este controle é efetuado através do processo administrativo tributário que se constitui como uma forma alternativa de solucionar conflitos tributários existentes entre a administração pública e seus administrados. Através dele, são assegurados ao Estado meios para cobrar os tributos, ao mesmo tempo em que é permitida a manifestação do contribuinte a respeito desta cobrança de modo a que ele venha a pagar somente o que estiver determinado em lei, impedindo os abusos ou arbitrariedades por parte do Poder Público. Isto resulta do equilíbrio que deve conter a relação tributária, caracterizando sua natureza de direito e não de poder.

1.2 ORIGEM FRANCESA E ALGUMAS EXPERIÊNCIAS EM OUTROS PAÍSES

O julgamento dos próprios atos administrativos originou-se na França, após a Revolução Francesa, com a implantação da justiça administrativa. Através da aplicação da teoria da separação dos poderes, houve, inicialmente, a segregação entre a Justiça comum francesa e a sua administração pública, com o objetivo de coibir a crescente ingerência do Poder Judiciário nas atividades de gestão executiva. Esta situação é evidenciada na Lei n.º 16 de 1790 que determinava que as funções judiciárias deviam ser distintas e separadas das funções administrativas, bem como que não poderiam os juízes, sob pena de prevaricação, perturbar, de qualquer maneira as atividades do corpo administrativo. Esta linha de entendimento foi confirmada pela Constituição Francesa de 1791, que determinava que os tribunais não poderiam invadir as funções administrativas ou mandar citar as pessoas que as compunham, para se pronunciar a respeito de atos funcionais. Com o passar do tempo, desapareceram os motivos originais, mas firmou-se naquele país um direito administrativo autônomo e original.

Atualmente, o sistema francês denominado de contencioso administrativo pertence a um sistema de jurisdição dupla no qual todos os tribunais administrativos estão sujeitos ao Conselho de Estado¹⁰. Cabe aos tribunais especializados, autônomos e

¹⁰ Conforme lição de Hely Lopes Meireles: “O Conselho do Estado, no ápice da pirâmide da jurisdição especial, revê o mérito das decisões, como corte de apelação dos Tribunais Administrativos (denominação atual dos antigos conselhos da prefeitura) e dos Conselhos do Contencioso Administrativo das Colônias; e, como instância de cassação controla a legalidade das decisões do Tribunal de Contas, do Conselho Superior da Educação

independentes, a decisão de algumas questões administrativas que, em última instância, são dirimidas pelo Conselho do Estado, órgão supremo, de natureza jurisdicional desvinculado do Poder Judiciário e do Poder Executivo. O citado Conselho é composto por funcionários de carreira, auditores, juristas e conselheiros e tem as seguintes competências: a) de plena jurisdição, para restabelecer os direitos feridos pela administração; b) de anulação, para invalidar atos administrativos ilegais, imorais, com desvios de finalidade, etc.; c) de interpretação, para encontrar o sentido de um ato ou decisão e de repressão, para condenar o infrator a um pagamento de multa, como por exemplo a de trânsito. Desta forma, infere-se que a distinção de competência não é feita em função da matéria que se julga, e sim em função da natureza do ato que se quer atacar.

Essa forma de distribuição de competências do Conselho de Estado, aliada ao fato de que algumas matérias ficam a cargo da justiça comum, sendo esta delimitação feita através da jurisprudência e não da lei, gera diversidade de entendimentos e conflitos de competências e torna o sistema francês complicado tanto na sua organização como na sua atuação. Este pensamento é corroborado por Alexandre Barros de Castro¹¹ para quem apesar de os tribunais administrativos franceses serem totalmente independentes da Administração Pública, seus julgadores são ao mesmo tempo juízes e conselheiros administrativos do governo. Além disto, existem ocasiões em que ambas, tanto a jurisdição ordinária como a administrativa se entendem competentes para solucionar algum litígio, o que gera ainda mais conflitos de competências. Para solucionar estes problemas, existem os Tribunais de Conflitos, que funcionam como juízo arbitral, mas não conseguem evitar todas as dificuldades de discernimento para o administrado, nem os atrasos na solução da causa.

Em resumo, na França, os tribunais administrativos, idealizados por ocasião da revolução francesa, têm competência absoluta para resolver as lides tributárias. O regime francês é peculiar, em função de sua tradição na forma de administração da Justiça e pela força e independência da administração pelas funções do Estado. Assim como na França, o modelo de solução das lides dos demais países são fruto de suas peculiaridades e evolução histórica, entretanto, é importante se discorrer um pouco sobre estes modelos, pois eles são evoluídos e contêm alternativas interessantes para a solução de conflitos em matéria tributária.

Na Inglaterra, inicialmente todos os poderes estavam bastante concentrados na pessoa do Rei e somente com o passar do tempo é que o Parlamento passou a ter o poder de

Nacional e da Corte da Disciplina Orçamentária.” (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 51).

¹¹ CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996, p.56-59.

legislar ficando com o Rei a competência para administrar e julgar. Somente a partir de 1701 foi que houve o desligamento dos juízes do poder real, passando estes a ter competência para as questões comuns e administrativas. Nessa época, os atos administrativos gozavam de uma certa inviolabilidade, mas se mantinham sob o controle jurisdicional do Poder Judiciário, caracterizando uma jurisdição una. Somente a partir de 1855, o Judiciário tornou-se mais independente da administração e os chefes dos órgãos administrativos ficaram limitados apenas a processos de determinados valores.

Já o sistema norte americano foi originado do sistema inglês e conserva suas características, principalmente, em relação ao *rule of law*, conhecida como a supremacia da lei, pela qual todos se submetem à legislação e à jurisdição una do Poder Judiciário¹². Entretanto, existem os tribunais administrativos que tratam de determinados assuntos, embora suas decisões possam ser revistas pelo Poder Judiciário. Existe atualmente a Corte de reclamações (*Court of Claims*), que se constitui em um verdadeiro tribunal federal para as questões administrativas, além das cortes especializadas em matéria fiscal (*Tax Appeal Courts*).

Já em Portugal, um importante passo para o desenvolvimento do processo administrativo fiscal ocorreu em 1963 quando o governo do Estado Novo procedeu a uma reforma da Justiça Tributária através da aprovação do Código de Processo das Contribuições e Impostos (Decreto-Lei N.º 45.005) ao lado da instituição de uma organização dos Serviços de Justiça Tributária (Decreto-Lei N.º 45.006), que, sob a alegação de reforçar as garantias dos contribuintes, passou a atribuição de julgar atos administrativos para órgãos especializados do Poder Judiciário. Neste sentido, foram criados os Tribunais das Contribuições e Impostos, como segunda instância nacional e vários tribunais de primeira instância distritais. Seus juízes com independência e sob o mesmo estatuto dos tribunais comuns, eram nomeados dentre os

¹² Essa situação é determinada na Constituição dos Estados Unidos, artigo III, seção 2, que prescreve o seguinte: “A competência do Poder Judiciário se estenderá a todos os casos de aplicação da Lei e da Equidade ocorridos sob a presente Constituição, as leis dos Estados Unidos, e os tratados concluídos ou que se concluírem sob sua autoridade; a todos os casos que afetem os embaixadores, outros ministros e cônsules; a todas as questões do almirantado e de Jurisdição marítima; às controvérsias em que os Estados Unidos sejam parte; às controvérsias entre dois ou mais Estados, entre um Estado e cidadãos de outro Estado, entre cidadãos de diferentes Estados, entre cidadãos do mesmo Estado reivindicando terras em virtude de concessões feitas por outros Estados, enfim, entre um Estado, ou os seus cidadãos, potências, cidadãos, ou súditos estrangeiros. Em todas as questões relativas a embaixadores, outros ministros e cônsules, e naquelas em que se achar envolvido um Estado, a Suprema Corte exercerá jurisdição originária. Nos demais casos supracitados, a Suprema Corte terá jurisdição em grau de recurso, pronunciando-se tanto sobre os fatos como sobre o direito, observando as exceções e normas que o Congresso estabelecer. O julgamento de todos os crimes, exceto em casos de impeachment, será feito por júri, tendo lugar o julgamento no mesmo Estado em que houverem ocorrido os crimes; e, se não houver ocorrido em nenhum dos Estados, o julgamento terá lugar na localidade que o Congresso designar por lei.” (Disponível em: <<http://www.embaixada-americana.org.br>. Acesso em: 10 fev. 2008.).

juízes dos citados tribunais, bem como, dos Tribunais de Contribuições e Impostos ou entre os funcionários da administração fiscal, em comissão de serviço de dois anos que poderia se tornar permanente. Hierarquicamente acima dos Tribunais das Contribuições e Impostos, encontrava-se o Supremo Tribunal Administrativo.

Após a Revolução de Abril de 1974, com a mudança da organização do Estado, foi consagrado o Estado de Direito e, conseqüentemente, a existência de tribunais administrativos e fiscais entre os demais. Em 1984, foi aprovado o Estatuto dos Tribunais Administrativos fiscais que assume a jurisdição administrativa e fiscal como integrante dos tribunais, embora sem perder a autonomia. Em 1985, é promulgada a Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e em 1991, o Código de Processo Tributário, que serve como instrumento para regular a relação tributária, o procedimento administrativo e o processo jurisdicional na atividade de apreciar atos da administração tributária. Em 2002, foi publicada a Lei 13/2002, que aprovou um novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, mantendo no essencial a estrutura existente. Atualmente, após várias revisões constitucionais, é assegurada a participação dos cidadãos na formação das decisões que lhe digam respeito, bem como a impugnação aos atos e normas administrativas lesivas a seus direitos¹³. O direito processual tributário em Portugal¹⁴ compreende, portanto, uma fase administrativa e uma fase judicial. Ultrapassada a fase administrativa, inicia-se a discussão judicial, com regime específico para as lides tributárias, sendo que a própria administração recebe a impugnação geral e faz o apensamento do processo administrativo, antes de remetê-lo ao judiciário, com possibilidade de juntada de documentos ou até mesmo com a resolução de qualquer irregularidade por ventura existente. Para conhecer um pouco melhor o modelo em questão será a seguir reproduzido o entendimento de J.A. Santos¹⁵ que ao discorrer sobre as mudanças ocorridas na legislação portuguesa esclarece o seguinte:

Existe em Portugal e está hoje consolidada, a exemplo do que sucede na França, na Alemanha ou na Itália, uma ordem administrativa e fiscal, diferentemente da legislação comum, constituída por verdadeiros tribunais, dotados de um estatuto em todo idêntico àquele que a Constituição

¹³ De acordo com a lição de Lúcia Maria Lopes Rodrigues Ribas, “o regime processual jurídico português das discussões tributárias, é reputado como um dos mais modernos e completos da atualidade. No contencioso tributário português das discussões tributárias, a instrução é fortemente dominada pelo princípio da verdade material e as exigências de simplicidade e celeridade reduziram muito os incidentes processuais. (RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000, p.114).

¹⁴ Os doutrinadores portugueses, ao invés de direito tributário processual, preferem utilizar a expressão direito tributário instrumental ou direito tributário formal.

¹⁵ SANTOS, J.A. (Coord.) **Novo Contencioso Administrativo Anotado**. Lisboa: Ed. DisLivro, 2002, p.139.

estabelece para os restantes tribunais, impondo-se hoje assegurar que as vias de acesso a estes tribunais são aptas, como a Constituição também exige, a dar adequada resposta a todas as questões que, por imperativo constitucional, devem ser submetidas a essa jurisdição.

Na Itália, a análise do controle da administração pública realiza-se de forma semelhante ao sistema francês, com o exercício de competências jurisdicionais por um órgão que não se encontra juridicamente inserido organicamente na jurisdição ordinária. Este entendimento é confirmado por Giuseppe de Vergotini¹⁶, ao afirmar que existia, na Assembléia Constituinte que elaborou a atual Constituição italiana, uma aspiração pela concentração da função jurisdicional em um só corpo de magistrados, sendo prevista a unidade de jurisdição. Entretanto, prevaleceu a opção pela manutenção de órgãos especiais.

De acordo com Sérgio André Rocha¹⁷, há na Itália uma jurisdição fiscal especial, de forma que a solução das lides fiscais encontra-se excluída da competência decisória da jurisdição ordinária e tal jurisdição administrativo-fiscal é composta de Comissões Tributárias de Segundo Grau e pela Comissão Tributária Central, com sede em Roma. As citadas Comissões Tributárias exercem função jurisdicional, encontrando-se o processo que sobre estas se desenvolvem regido pelos Decretos legislativos nº. 545 e nº. 546 de 1992. Assim como as decisões do Conselho de Estado, as decisões da Comissão Tributária Central em algumas situações ensejam recursos à Corte de Cassação. Tais hipóteses são as seguintes: a) motivos atinentes à jurisdição, quando se questiona a jurisdição do juiz tributário para a solução da lide; b) violação de norma de competência; c) violação ou falsa aplicação do direito; d) nulidade de sentença ou do procedimento e e) omissão ou contradição relacionada a motivação quanto ao ponto decisivo da controvérsia¹⁸.

Cabe ainda salientar que apesar de ter ocorrido na Itália a partir de 1992 uma substituição de órgãos administrativos por órgãos judiciais, no que se refere a matéria tributária, ainda existe um complexo sistema de recursos a órgãos especiais e preliminares à tutela judicial. Ou seja, para alguns casos, a legislação exige que o acesso à via judicial seja precedido do esgotamento da instância administrativa, sendo que para outros o recurso administrativo é facultativo¹⁹.

¹⁶ VERGOTINNI, Giuseppe. **Diritto Costituzionale**. 3. ed. Padova: CEDAM, 2001, p.590.

¹⁷ ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro. Lúmen Júris. 2007, p. 123.

¹⁸ VACCA, Pietro. **Istituzioni di Diritto Processuale Tributario**. Millano: Giofrè. 1990, p. 262-263.

¹⁹ RIBAS, Lúdia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. op. cit., p.114.

Na Espanha, o processo administrativo tributário tem a sua origem na Lei Camacho de 31 de dezembro de 1881, que atribuiu uma via específica para impugnação dos atos tributários da própria administração. A referida Lei fundamenta-se na separação dos âmbitos da gestão tributária e da reclamação contra esta gestão. Inicialmente, os órgãos competentes para resolver as questões tributárias tinham o caráter singular e, posteriormente evoluíram para a natureza colegiada, situação que foi materializada com a criação dos Tribunais econômico-administrativos Central e Provinciais. A referida separação dos âmbitos da gestão pode ser evidenciada no seguinte texto, a seguir transcrito²⁰:

[...] A esta separación entre los ámbitos de gestión, en sentido amplio, y reclamación se refiere ya el preámbulo de un Decreto-Ley del año 1924 en el que se puede leer:

“Toda reforma que aspire a hacer eficaz y fecunda la Administración Central y Provincial de la Hacienda Pública ha de tener como punto de partida la diferencia entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra éstos se promuevan. El acto de gestión, rápido, enérgico, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal, en tanto que la reclamación exige un examen atento y reposado y ajeno al impulso de la acción, la cual, sólo por el hecho de tal, puede ser precipitada.”

La separación entre los órdenes de aplicación de los tributos, por un lado, y de resolución de reclamaciones, por otro lado, se consagró en el artículo 90 de la Ley General Tributaria de 1963 al establecer:

“Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes”.

O artigo 83.2 da Lei 58/2003, que estabelece a Lei Geral Tributária e que entrou em vigor em 1º de julho de 2004, mantém a separação de funções. Apesar desta separação, o sistema espanhol de controle dos atos administrativos fiscais tem, no poder Judiciário, o órgão competente para decidir em última instância administrativa as lides tributárias. Entretanto, antes é necessário percorrer a via administrativa de discussão que se desenvolve perante os tribunais econômico-administrativos e é regida pelo Decreto Real nº. 391/96.

²⁰ LOS TRIBUNALES Económico-administrativos en el Ordenamiento Tributario Español Disponível em: <<http://documentacion.meh.es/doc>> Acesso em :17 jan. 2008.

Na Alemanha, as regras gerais a respeito do processo jurisdicional administrativo se encontram previstas em uma lei de 1960 (*Verwaltungsgerichtsordnung-VwGO*) que, em seu artigo 1º, estabelece a separação entre a jurisdição administrativa e o exercício da função administrativa, ao determinar que aquela é exercida pelas cortes independentes, separadas das autoridades administrativas. Isto também se aplica à jurisdição fiscal que é exercida por cortes administrativas especiais independentes e, de acordo com o artigo 95 da lei Fundamental Alemã tem como órgão máximo o Tribunal Financeiro Especial. Klaus Vogel²¹, afirma que de acordo com o artigo 97 da Constituição alemã, os juízes são independentes e só estão sujeitos à lei, sendo este artigo também aplicável aos juízes de jurisdição financeira. Eles não só têm independência técnica, o que significa que a decisão judicial não está sujeita a nenhuma ordem de influência, como também se garante, por intermédio da Constituição sua independência pessoal. Isto é evidenciado pelo fato de sua aposentadoria ocorrer quando ele atinge a idade pré-estabelecida de sessenta e oito anos, e mesmo que tenham cometido faltas somente poderão ser removidos de seus cargos por decisões judiciais e de acordo com as qualificações legalmente estabelecidas.

No referido país, há também a necessidade de se percorrer a instância administrativa antes de se postular a anulação do ato fiscal perante as cortes da Jurisdição financeira. Inicialmente, as questões administrativo-fiscais são objeto de processo desenvolvido perante a Administração Fazendária, por intermédio do qual se postula , sua reforma. Somente depois de esgotada esta fase é que os citados atos podem ser submetidos ao controle jurisdicional perante os tribunais financeiros alemães²², que se constituem em uma justiça especial com competência para dirimir o conflito de interesses existente entre o Poder Público e o contribuinte.

Já o sistema brasileiro, na forma atualmente concebida, tem o processo administrativo fiscal, como facultativo e não cumulativo com o judicial, constituindo-se como mais uma opção para o contribuinte dirimir seus conflitos tributários com a administração pública. A seguir, será visto como ocorreu a evolução dos órgãos

²¹ VOGEL, Klaus . Protecion legal em la República Federal Alemana. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 34, out. - dez. 1985, p. 14.

²² De acordo com a lição de Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas: “ [...] os Tribunais financeiros alemães abrangem as questões tributárias e têm origem nos tribunais administrativos. Apesar de estes tribunais terem se transformado em autênticos órgãos jurisdicionais, não desapareceram os recursos de cunho administrativo, que precedem e devem ser esgotados antes do pleito judicial. Apesar da grande evolução técnica, o sistema ainda enfrenta dificuldades ligadas à demora nas soluções judiciais e dificuldade de recursos materiais para atendimento das reais necessidades dos tribunais especializados.” (RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**, op. cit., p. 113).

administrativos no Brasil até chegarmos a sua estrutura atual.

1.3 ASPECTOS HISTÓRICOS NO BRASIL

A origem dos órgãos julgadores administrativo-fiscais no Brasil ocorreu com a instalação das capitanias hereditárias e com a designação para cada uma delas de um provedor da Fazenda Real que, além de coordenar o lançamento, fiscalização e arrecadação de tributos, também exercia funções judicantes nos processos administrativos fiscais²³. Em 1549, Tomé de Souza ao chegar ao Brasil para instalar o Governo Geral, trouxe consigo o primeiro Provedor-Mor da Fazenda Real no Brasil, que possuía o encargo, entre outras atribuições, de julgar os recursos contra as decisões dos Provedores da Fazenda Real existentes em cada uma das capitanias hereditárias. Nesta tarefa, o Provedor-Mor era auxiliado por dois “letrados”, que recebiam o título de “Juizes dos Feitos da Fazenda Real”, valendo dizer que já nessa época o julgamento em grau de recurso ocorria através de um tribunal de deliberação coletiva.

Esse sistema vigorou por mais de dois séculos até que, em 1760, D. José I, por influência do Marquês de Pombal, criou o Erário Régio em Portugal e iniciou no Brasil-Colônia a substituição das Provedorias da Fazenda Real pelas Juntas da Administração e Arrecadação da Real Fazenda, mais conhecidas por Juntas da Real Fazenda. Desta forma, os julgamentos eram feitos nas duas instâncias por órgãos colegiados, pois tanto as Juntas da Real Fazenda como a Junta do Real Erário (órgão superior) se compunham de vários membros. Paulo Celso Bonilha²⁴, identificando as deficiências e abusos desse sistema, assim se manifesta: “O incipiente e falho sistema de organização das finanças da Colônia espelhava a realidade política que então se vivia, marcada pela dominação e poder absoluto da Coroa e pela difícil adaptação das instituições e das leis de Portugal.”

Com a vinda da família real para o Brasil em 1808, as Juntas da Real Fazenda sofreram transformações, sobrepondo-se sobre estes órgãos estritamente executivos a pesada estrutura do Erário Régio Português, que para cá também se transferiu com todas as suas funções de normatização, controle e coordenação central da administração tributária do

²³ MIRANDA, Dalton César Cordeiro. **Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, p.21

²⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: LTr, 2000, p.24

Império Colonial Luso. Saliente-se que o antigo Erário Régio Português, transferido para o Rio de Janeiro no próprio ano de 1808, foi a origem do Ministério da Fazenda.

Criado em 1808 com o objetivo de centralizar o julgamento de processos, o Tribunal do Conselho da Fazenda se constituía em um órgão julgador de última instância administrativa, ao qual estavam subordinadas as Juntas da Real Fazenda. O referido Conselho de Fazenda, com jurisdição graciosa e contenciosa, com muitas limitações e deficiências, dependente e parcial, sem garantias processuais, foi bastante criticado. Bonilha²⁵ sintetiza a situação existente naquela época da seguinte forma:

A organização político-administrativa absolutista do período colonial, que desconhecia a separação de Poderes, nada apresentou de útil e relevante para a tutela dos interesses dos contribuintes, praticamente indefesos ante as abusivas cobranças de impostos e derramas causadoras de desespero e revolta.

Criou-se, nos anos seguintes, um significativo número de repartições voltadas para a execução das atribuições de suas similares na metrópole, ao tempo em que certos órgãos, como as alfândegas, procuraram ganhar autonomia, cortando os liames de subordinação com as Juntas da Real Fazenda, fato que se refletiu na área de julgamento de processos fiscais, ocasionando uma multiplicidade de órgãos julgadores em função da espécie tributária.

O Tribunal do Conselho da Fazenda foi extinto no ano de 1831, tendo suas atribuições sido divididas entre o Tribunal do Tesouro Nacional e os juízes territoriais, situação esta que foi modificada em 1840, quando, através da Lei nº 242 de 29/11/1840, os juízes dos feitos da fazenda sucederam aos juízes territoriais na competência para apreciar os processos fiscais. Em 1850, através do Decreto nº. 736/1850, criou-se a Diretoria-Geral do Contencioso, que assumiu a competência para a apreciação de tais feitos. Em seguida, por força do Decreto 870/1870, o contencioso administrativo também foi atribuído às Tesourarias da Fazenda com competência para julgar recursos contra decisões fiscais, para impor multas e até mesmo seqüestro de bens dos devedores.

Os estudos na área administrativa começaram a progredir, sendo criada em 1851 a cadeira de Direito Administrativo nos cursos jurídicos existentes. Em 1857, o Decreto nº.

²⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no Processo Administrativo Tributário**, op.,cit., p.26.

2243 atribuiu as decisões administrativas fiscais a mesma força da sentença judicial, mas com o detalhe de que o procedimento para se chegar a estas decisões não possuía a garantia do contraditório, ou seja, ao contribuinte não era assegurada a oportunidade de se manifestar no processo apresentando razões contra a manifestação do fisco, além de não serem estabelecidos outros procedimentos que lhe garantisse a ampla defesa. Prosseguindo nesta linha, chegou-se a atribuir através do Decreto 2.343/1859 que as decisões dos Chefes da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda, em matéria de competência contenciosa, teriam força de sentença dos Tribunais de Justiça. O Ministro da Fazenda tinha atribuições de juiz, em qualquer grau, sobre o contencioso administrativo tributário e ao Poder judiciário foi retirada a competência para conhecer e julgar qualquer matéria referente a lançamento de impostos.

Em resumo, durante o Império existiu a dualidade de sistemas jurisdicionais, mas com distorções, pois os julgadores eram ligados diretamente ao poder tributante e não havia garantias processuais ao contribuinte. Nessa época o contencioso administrativo brasileiro, servia apenas para homologar um poder centralizado nas mãos do executivo e não como um instrumento de autocontrole de defesa do contribuinte.

Em 1889, o Marechal Deodoro da Fonseca tornou-se o primeiro presidente do Brasil, após liderar uma revolta militar, separando a Igreja do Estado e fazendo a transição da monarquia para o sistema republicano. Como mostra do autoritarismo existente nesta época, o congresso foi dissolvido em 1891, mesmo ano em que o Brasil recebeu a sua primeira Constituição Republicana, que embora marcada pelo nacionalismo e pelo liberalismo de influência norte-americana, não acolheu o contencioso administrativo. A Constituição de 1891 consagrou o regime republicano e federativo bem como a separação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, que deveriam ser independentes e harmônicos entre si. Segundo Ruy Cirne Lima²⁶, o regime adotado passou a ser de unidade de jurisdição²⁷ que, abolindo o contencioso administrativo de origem da Justiça francesa, confiou ao Poder Judiciário a atribuição de processar e julgar os feitos fiscais. Foi adotado o sistema judiciário ou de jurisdição única, conhecido por sistema inglês.

O sistema de julgamentos tributários perdurou até 23/12/1909, já em plena República, quando foi alterado pelo Decreto nº. 7.751/1909, que, entre outras medidas criou a

²⁶ LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 5.ed. São Paulo: RT, 1982.

²⁷ Esta unidade de jurisdição é caracterizada pelo fato de o Poder Judiciário ter a atribuição de apreciar qualquer matéria que lhe fosse apresentada, inclusive, aquelas relativas as questões administrativas. Nesta Constituição, as competências de julgamento estão estabelecidas para o Senado (artigo 56, § 2º), para o Supremo Tribunal Federal (artigo 58). Juízes ou tribunais Federais do Estado (artigo 60), não constando nenhuma previsão, sequer a possibilidade ou referência a um contencioso administrativo.

Procuradoria Geral da Fazenda Pública, vinculada ao Ministério da Fazenda, chefiada pelo Procurador Geral da Fazenda Pública, que deveria ser doutor ou bacharel em ciências jurídicas e sociais e tinha significativas atribuições, sobressaindo-se o parecer obrigatório do Procurador nas questões de caráter contencioso, versando sobre direitos decorrentes de fatos da administração, nos recursos que tivessem por objeto o lançamento e a arrecadação de impostos, concessões de obras públicas, estradas e linhas de navegação, contratos de qualquer natureza etc. Tinha, pois, a Procuradoria funções ordenativas, deliberativas e consultivas. Este fato demonstra que, no período republicano, a implantação da limitação dos privilégios de que usufruía a Fazenda Nacional, ocorreu de forma muito lenta. Ressalve-se que as prerrogativas até então existentes, foram herdadas ainda do período colonial, quando a Coroa Portuguesa se utilizava, amplamente, de regulamentos para legislar em matéria tributária, mesmo porque era comum tal comportamento numa época em que a organização político-administrativa era absolutista e se desconhecia a separação dos poderes.

Durante muito tempo, por falta de sistematização científica do direito tributário brasileiro, e em particular quanto ao processo administrativo, continuaram perdurando prerrogativas do Poder Executivo que revelavam persistência da desigualdade no tratamento entre as partes nos processos fiscais. Entretanto, nos anos 20, ocorreram alguns fatos importantes na área da tributação e julgamento, como, por exemplo, a instituição em 1922 do imposto de renda, que talvez seja o mais conhecido tributo brasileiro. Nessa época, havia uma forte influência de idéias liberalizantes o que incentivou a instituição de Conselhos de Contribuintes nos Estados e no Distrito Federal (Decreto 16.580 de 04 de setembro de 1924), sendo esta fase coroada, com a criação de um órgão paritário de julgamento administrativo-tributário através do Decreto nº. 5.157 de 12/01/1927 que instituiu o Conselho de Contribuintes, constituído de um corpo misto de julgamento fiscal, excetuando-se da sua apreciação as questões relativas ao imposto de renda²⁸. Ressalte-se que somente em 1934 com a edição do Decreto 20360/31 é que este Conselho de Contribuintes teve a sua existência regulamentada e implementada.

Em 1934, foi promulgada a Constituição, que se distinguia da anterior por sua tendência à social democracia. Esta Constituição manteve a unidade de Jurisdição ao Poder judiciário que poderia rever todas as decisões que lhe fossem apresentadas, com exceção feita

²⁸ BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Disponível em: <<http://www.Conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em : 16 de novembro de 2007.

às questões exclusivamente políticas²⁹. Mesmo tendo esta Constituição introduzido como garantia o Mandado de Segurança para coibir os abusos praticados por parte de autoridades administrativas, os privilégios continuavam muito enraizados, evoluindo de forma lenta, persistindo a prática do Poder Executivo de legislar sobre a matéria tributária através de regulamentos, excluindo da apreciação dos representantes do povo as exigências a serem por eles suportadas e diminuindo a segurança prevista no sistema de governo com a repartição de poderes.

Em 5 de junho de 1935, através do Decreto 7184/35³⁰, foi instituído o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, primeiro Tribunal administrativo estadual, conhecido como T.I.T., com atribuição de julgar, em última instância, os recursos contra decisões das autoridades fiscais sobre lançamentos e incidências de impostos, taxas e multas estaduais, matérias estas que, até então, eram de competência do Secretário da Fazenda do Estado. Este Tribunal, também recebeu a incumbência de julgar, em última instância administrativa, quaisquer outras questões fiscais que fossem submetidas ao Secretário da Fazenda em primeira instância, além de emitir pareceres, mediante sua solicitação, sobre assuntos de interesse nas relações entre o fisco e contribuinte, além de sugerir medidas visando o aperfeiçoamento do sistema tributário do Estado, para o estabelecimento e para a conciliação dos interesses dos contribuintes com os do tesouro. Posteriormente, surgiram os tribunais da Bahia e do Paraná, com objetivos semelhantes ao do T.I.T.

Em 1937, Getúlio Vargas deu o golpe de Estado, revogou a Constituição Federal de 1934 e impôs outro texto constitucional, instalando a ditadura que perdurou até 1945, quando foi deposto. A Constituição de 1937³¹, de influência corporativista européia, apesar de fortalecer o Poder Executivo, em nada alterou a situação do contencioso administrativo e pouquíssimo da estrutura tributária. Isto talvez tenha acontecido, porque, na prática, o Poder Judiciário se havia enfraquecido tanto, que não incomodava ao governo com suas decisões e

²⁹ Esta exceção foi feita no artigo 68 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, que assim, prescrevia: “Art. 68 - É vedado ao Poder Judiciário conhecer de questões exclusivamente políticas.”

³⁰ O artigo 2º do Decreto 7.184/35 definia o T.I.T. determinava que, na esfera administrativa, o Tribunal será o supremo intérprete das leis tributárias do Estado. As suas decisões firmam jurisprudência, cuja observância será obrigatória por parte de todos os funcionários da Secretaria da Fazenda e repartições subordinadas, desde que, a juízo do Secretário da Fazenda, não contrarie jurisprudência do Judiciário.

³¹ Paulo Bonavides e Roberto Amaral fazem a seguinte análise sobre a Constituição de 1937: “A Carta autoritária e fascista de 37, até aquela época a mais concentradora de poderes nas mãos de um presidente, saída da retórica intelectual do Ministro Francisco Campos, nunca foi aplicada. A Constituição desde a tarde sombria do golpe, passou a ser a pessoa do Sr. Getúlio Vargas. O Estado Novo embalsamara a Segunda República. O poder mais uma vez recaía nas mãos do chefe liberal de 30, a mais espantosa vocação de ditador civil de nossa história” (BONAVIDES, Paulo; AMARAL, Roberto. **Textos políticos da História do Brasil**. 3.ed. Brasília: Senado Federal, 2002. 10 v. em 1 CD-ROM)

desta forma, prevaleceu a jurisdição una. Neste mesmo ano de 1937, na área federal, ocorreu, o 2º conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, a primeira sustentação oral feita por uma advogada, que merece ser destacado, por que esta atividade fora monopolizada até então por pessoas do sexo masculino. Este registro, também demonstra que apesar do golpe de Estado e da centralização do poder, os órgãos de Julgamento Administrativo Tributário, continuaram funcionando.

Com a deposição de Getúlio em 1945 e a eleição do general Eurico Gaspar Dutra, uma nova Constituição foi promulgada em 1946, mantendo o federalismo, o presidencialismo e a jurisdição na, entre outros institutos, iniciando a primeira experiência realmente democrática do país, que se prolongou até 1964. Nada foi alterado quanto ao contencioso administrativo, contendo a Constituição de 1946 apenas um esboço de sistema tributário, embora não lhe dedicasse um capítulo ou título exclusivo. Nesse ano foi instituído o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais para julgamento de tributos estaduais e, em 1956, quando o presidente do Brasil era Juscelino Kubitschek, foi instituído o Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Amazonas com o mesmo objetivo.

Em 1964, é instaurado o Regime Militar e neste mesmo ano começou a funcionar o Conselho Administrativo Tributário do Ceará, sendo ampliado o Conselho de Contribuintes Federal através do decreto 54.767/64 na mais radical transformação já promovida na estrutura deste órgão, desde sua criação em 1934, o que revela a atenção que lhe foi dedicada nessa época. Em 1965, através da Emenda Constitucional nº. 18 de 1965, foi apresentado o primeiro conjunto de normas de um sistema tributário nacional e em outubro de 1966 foi publicada a lei Complementar nº. 5172/66 que instituiu o Código Tributário Nacional (CTN). Este Código está em vigor até hoje com poucas alterações e estabeleceu normas gerais de direito tributário aplicáveis em todo o país por serem explicitadoras da Constituição, funcionando como uma norma centralizadora e unificadora sobre assuntos tributários, a ser seguida pelos Estados e Municípios quando da elaboração de suas próprias regras.

Em 1967, o Brasil recebeu nova Constituição elaborada pelo governo militar e submetida ao enfraquecido Congresso Nacional, que instituiu normas de política fiscal e orçamentária, além de conceituar taxa e contribuição de melhoria.. Em 1968, foi promulgado o Decreto 63.659/68 que instituiu a Secretaria da Fazenda da Receita Federal para dirigir a administração tributária da união, ao tempo em que, aos poucos, vão surgindo vários tribunais administrativos estaduais e municipais, passando a resolver e a discutir questões tributárias

em todo o país. Em 1969, foi aprovada a emenda Constitucional n.º 1³² que entre outras medidas, introduziu a fiscalização financeira e orçamentária, alterou alguns tributos estaduais e federais e prescreveu a criação do “contencioso administrativo” cuja decisão de primeira instância substituiria a de 1º grau judicial, sem configurar dupla jurisdição.

Em 1972, através do Decreto 70.235/72 foram estabelecidas normas para Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal, sendo este instrumento legal considerado um marco para todo o processo administrativo tributário do País.

Em 1977, foi aprovada a emenda constitucional n.º 77 que alterou a redação dos artigos 111³³ e 153, § 4º³⁴ da Constituição de 1967, passando a permitir a criação de tribunais administrativos a par dos jurisdicionais, pois previa que o ingresso da questão no Poder Judiciário somente seria permitido após exaurida a esfera administrativa, entre outras condições. Porém tais medidas não chegaram a ser implantadas de fato, pois os referidos tribunais administrativos, que abrangiam todas as matérias administrativas e não apenas a tributária, não foram criados por lei complementar conforme previa a Constituição, deixando assim desprovida de sentido prático a pretensão disposta na citada emenda.

Em outubro de 1988, foi promulgada a Constituição atualmente em vigor, chamada de “Constituição cidadã”, devido à valorização que deu aos direitos individuais. Nela desapareceu a previsão legal de contencioso administrativo existente anteriormente e que possibilitava a criação de instâncias administrativas de curso forçado, sendo, portanto, reforçada a jurisdição una de acordo com o seu artigo 5º, XXXV³⁵ que prescreve a apreciação judicial para toda lesão ou ameaça de direitos. Cabe ressaltar que a citada Constituição não proibiu o julgamento administrativo, ao contrário em seu artigo 5º, LV³⁶ reconhece a sua

³² A Emenda Constitucional n.º 1, pretendeu introduzir em nosso sistema o princípio da dualidade de jurisdição, mas em realidade, na prática, o denominado contencioso administrativo tributário não passava de uma mera instância administrativa obrigatória, ou seja, o acesso ao Poder Judiciário era irrestrito, entretanto era condicionado à exaustão prévia da via administrativa. Como, após esgotada a instância administrativa poderia ser acionada a jurisdição una ou controle judicial, não se pode afirmar que nesta situação se configurava um efetivo modelo de contencioso administrativo, a exemplo do que ocorre na França.

³³ A redação do artigo 111 da Constituição de 1967, passou a ser a seguinte após a Emenda Constitucional n.º 7/77: “ Art. 111– A Lei poderá criar contencioso administrativo e atribuir-lhe competência para o julgamento das causas mencionadas no artigo anterior (art. 153 §4º).”

³⁴ A redação do artigo 153, § 4º, passou a ser a seguinte após a Emenda Constitucional n.º 7/77: “ Art 153, § 4º, a Lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não seja exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido.”

³⁵ “Art. 5º. [...] XXXV – A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ou ameaça de direito. [...]”

³⁶ Ver nota 4 deste capítulo.

existência e validade, pois garante aos litigantes em processo administrativo e judicial o direito ao contraditório e a ampla defesa.

Na área federal, o aprimoramento de normas procedimentais para tributos federais continuou ocorrendo. Em 1993, reconheceu-se a impropriedade de acumulação das funções de lançamento e julgamento no mesmo órgão, através da Lei 8.748/93 que cria as delegacias da Receita Federal de Julgamento para as decisões de primeira instância. A partir desta lei, o julgamento que era feito pelo delegado da Receita Federal, que exercia esta mesma função no próprio órgão responsável pelo lançamento, passa agora a ser feito por um órgão autônomo em estrutura e hierarquia, embora ainda tenha limitações nas interpretações da legislação específica. Em 1999, a Lei federal 9.784 traçou regras para o processo administrativo fiscal, agrupando princípios já existentes no Direito Administrativo e no Constitucional, sem grandes alterações procedimentais, mas reforçando que toda e qualquer atuação administrativa deve obedecer a tais princípios nacionais. Em 2001, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal, passou a ter forma de colegiado, embora não paritário, pois é composto apenas de funcionário de carreira, constituindo, de qualquer forma, mais uma melhoria no controle de qualidade efetuado na esfera administrativa.

Em 16 de março de 2007, foi promulgada a Lei 7.184/07, segundo a qual a Secretaria da Receita Federal passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda. Este órgão, além das competências anteriormente atribuídas à Secretaria da Receita Federal, passa também a ter a função de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais. Segundo os representantes do governo, a nova instituição formada pela unificação da Receita Federal e da Receita Previdenciária, tem o objetivo de facilitar a vida do contribuinte, que poderá obter todas as informações sobre a receita federal e a previdenciária em um mesmo local. A implantação deste novo órgão trouxe repercussões diretas tanto Conselho de Contribuintes de Contribuintes, como na Câmara Superior de Recursos Fiscais (órgãos de julgamento da esfera federal) que tiveram, inclusive, seus regimentos internos modificados através da Portaria 147/2007, para poderem cumprir a nova tarefa que lhes foi dada, no sentido de, aliado aos tributos federais, também fazerem julgamentos relativos as contribuições sociais.

2 A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

2.1 REGIME JURÍDICO

O vocábulo processo se origina do latim *procedere* que significa ir de um lugar para outro, constituindo-se, portanto, em uma seqüência de atos coordenados desenvolvidos numa sucessão lógica preestabelecida num sistema como meio para se atingir um determinado fim. Ao conceituar processo no âmbito jurídico, Djalma de Campos¹ afirma que ele se constitui em um conjunto de atos interligados e coordenados praticados para obtenção de decisão de uma controvérsia no âmbito administrativo ou judicial. No que se refere ao Direito Administrativo, o processo se configura através da atuação dos administrados ante a Administração Pública, com o objetivo de obter desta o reconhecimento de um direito ou adoção de determinada providência. Quando este processo visa a obtenção de resposta da administração em relação a um litígio tributário, se configura o processo administrativo fiscal.

Entretanto, apesar de ser aparentemente tranqüila, a utilização da expressão “processo administrativo fiscal”, existe uma discussão doutrinária a respeito da utilização do termo processo para fazer referência às atividades “procedimentalizadas” da administração pública². Esta definição terminológica é importante para a boa compreensão da atividade de constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública, pois permite distinguir as situações submetidas à tutela processual. A partir do momento em que se caracteriza a existência do processo, impõe-se a aplicação de princípios inerentes, como, por exemplo, o contraditório e a ampla defesa; se por outro lado, considera-se a fase procedimental, a atividade administrativa deve ser inquisitória e com o escopo específico de formalizar a pretensão estatal.

Apesar das divergências doutrinárias anteriormente citadas, as pessoas que utilizam a linguagem têm um entendimento predominante de que o processo, no seu sentido técnico, pressupõe um conflito e deve ser entendido como um instrumento a ser utilizado na solução de litígios, produzindo uma norma individual e concreta que vai irradiar efeitos para dirimir controvérsias. Já o procedimento se constituiria como um rito ordenado para a prática

¹ CAMPOS, Djalma de. **Direito Processual Tributário**. 4. ed. Atlas. São Paulo: Atlas, 1996. p.18.

² FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2002. p.32.

de determinados atos, ou a seqüência concatenada para a formalização de uma pretensão, como, por exemplo, ocorre com o procedimento de consulta em matéria tributária, ou procedimento de parcelamento de débitos tributários, em que pese a usual utilização equivocada do termo processo quando as pessoas se referem a estes procedimentos.

A característica que aproxima os conceitos de processo e procedimento, é o fato de tratarem ambos de uma sucessão encadeada de atos, inter-relacionados com o objetivo de dar suporte à prática de um ato final. O conteúdo deste ato, (seu objetivo) e conseqüentemente seu regime jurídico é que irão diferenciar um processo de um mero procedimento. Desta forma, partindo da premissa da tripartição de poderes das funções públicas em função da natureza que qualifica as diferentes atividades pela forma como se exterioriza o exercício do poder, pode-se concluir que o procedimento administrativo tributário está relacionado com o exame das regras que disciplinam as atividades dos agentes públicos, voltadas para a tarefa de fiscalização, controle e investigação acerca do grau de cumprimento das obrigações tributárias (função administrativa própria, típica), enquanto que o estudo do processo administrativo tributário pressupõe investigar a estrutura organizada, dentro da esfera do Poder Executivo, com a finalidade de produzir norma individual e concreta para dirimir conflitos (função administrativa imprópria, atípica) decorrentes da relação jurídico-tributária.³

O artigo 142⁴ do CTN serve muito bem para ilustrar a distinção existente entre processo e procedimento anteriormente explicitada. O citado artigo usa adequadamente o termo procedimento ao se referir ao rito que ele estabelece para que ocorra a correta formalização do lançamento tributário, o qual se consolida quando o sujeito ativo notifica o sujeito passivo do objeto de sua pretensão, intimando-o para o cumprimento da obrigação correspondente, ou para que forneça razões que fundamentem sua resistência em cumpri-la. Somente com a impugnação ou contestação do lançamento tributário surge o processo, por isso se afirma que a pretensão resistida transforma o procedimento em processo, conclusão esta que está em consonância com o previsto no art. 14, do Decreto 70.235/72⁵, que determina que a “impugnação instaura a fase litigiosa do processo”.

Como foi explicitado anteriormente, a diferenciação de processo e procedimento é

³ MINATEL, José Antônio. Procedimento e processo administrativo tributário: dupla função administrativa, com diferentes regimes jurídicos. In: ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Processo Administrativo Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 325-326.

⁴ “Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

⁵ “Art. 14 – A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”

importante para se saber qual regime jurídico deve ser aplicado na relação jurídica existente entre administração e administrado. Nos processos administrativos, os agentes e os órgãos da administração pública exercem em face de sua autoridade, intervindo no exercício do direito dos administrados ou em seu patrimônio, sendo o seu regime jurídico pautado no Princípio do Devido Processo Legal e, conseqüentemente, nos princípios que deles se originam como, por exemplo, a ampla defesa e o contraditório. Já os atos relacionados aos procedimentos administrativos, não estão submetidos aos citados princípios, encontrando-se vinculados somente aos princípios gerais do Direito Administrativo, que, frise-se, são também aplicáveis aos processos administrativos, pois regem toda atuação das autoridades administrativas.

Cabe ressaltar, entretanto, que existem alguns juristas que optam pela expressão procedimento, para descrever todo o conjunto da relação administrativa fiscal, utilizando a denominação processo exclusivamente para o campo judicial. Este é o pensamento de Marçal Justen Filho, para quem o processo, enquanto instituto jurídico, tem fulcro na existência de um terceiro imparcial (o juiz), responsável por decidir a questão que lhe foi apresentada cuja imparcialidade é resguardada por diversas garantias, que visam justamente assegurar tal imparcialidade e o exercício do processo, constituindo-se o processo judicial na única hipótese em que esta situação ocorre⁶.

Em que pese essa linha de pensamento, entende-se ser mais acertada a orientação doutrinária que faz a distinção entre procedimento e processo, utilizando esta última expressão para retratar o contencioso administrativo na área fiscal, pois permite identificar o mesmo fenômeno incidente, tanto na esfera judicial como na administrativa com a mesma nomenclatura. Segundo Alberto Xavier⁷ tal controvérsia se encontra superada, já que não tem sido transposta para a redação das leis que regem a matéria processual tributária, pois tanto no texto constitucional, como nos Decretos 70.235/72 e Lei 9.784/99 é somente utilizada a expressão “processo administrativo” para designar o citado fenômeno.

⁶ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: Teoria Geral do ato, do procedimento e do Processo Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 314.

⁷ CAMPOS, Djalma de. **Direito Processual Tributário**, op. cit., p.18.

2.2 INTEGRAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A Constituição Federal do Brasil de 1998 (CF/88), em seu art. 2^o, adota a separação de poderes, cada qual com suas atribuições, cabendo ao Poder Legislativo elaborar as leis, ao Executivo executá-las e ao Judiciário resolver os conflitos oriundos de sua aplicação, são as chamadas funções típicas. Entretanto, com o passar do tempo e com a crescente interdependência das funções do Estado, se substituiu o critério da separação formal pelo da separação funcional, razão de ser do princípio da independência harmônica dos poderes. Desta forma, a separação dos poderes passou a ser vista de modo precípua e não exclusivo e não de forma absoluta e estanque. Nas palavras de Celso Bastos⁹:

O esquema inicial rígido, pelo qual uma dada função corresponderia a um único órgão, foi substituído por outro onde cada poder, de certa forma, exercita as três funções jurídicas do estado: uma de caráter prevalente e as outras duas a título excepcional ou em caráter meramente subsidiário daquela.

Sendo assim, cada um dos poderes cumpre a função a ele inerente e principal, sem deixar de exercer as outras funções em caráter acessório ou supletivo, classificada pela doutrina de funções “atípicas” ou “secundárias”. Assim, vêem-se algumas situações de prática de funções atípicas quando, por exemplo, o Judiciário realiza atos administrativos para contratar serviços, o Executivo elabora normas administrativas e o Legislativo faz julgamentos para aplicação de penalidades a seus funcionários. Conclui-se, portanto, que o exercício da função de julgar dentro do Executivo constitui uma “função atípica”, haja vista que este poder é encarregado primordialmente da execução das atividades de governo e administração do Estado em cada uma das unidades da Federação.

A Constituição brasileira de 1988, em seu artigo 5^o, inciso LV¹⁰ ao se referir ao processo administrativo equiparando-o ao judicial, concedeu-lhe um *status* de função judicante, cuja valorização, inegavelmente a coloca como meio de acesso à ordem justa. O

⁸ “Art. 2^o – São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

⁹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

¹⁰ “Art. 5^o [...] LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

exercício desta função judicante, pelos órgãos administrativos fiscais compreende as atividades pelas quais a Administração aprecia e decide as pretensões dos contribuintes, aplicando o direito cabível, segundo a interpretação destes órgãos técnicos e jurídicos. Esta atividade em nada atinge o Princípio da Unidade de Jurisdição (disposto no art. 5º, XXXV¹¹, da CF/88), que corresponde à supremacia do Judiciário, que decide de forma terminativa as questões¹².

Além disso, o art. 5º, XXXIV, da CF/88¹³ garante o direito de petição ao Poder Público para defesa dos seus direitos ou quando houver prática de atos ilegais e abuso de poder. Ressalte-se que o citado direito não se restringe ao registro (protocolo), assegurando-se ao peticionário o direito de obter resposta à pretensão ali registrada. Para que tal finalidade seja atingida, é necessário que as administrações públicas estruturem a forma pela qual seus serviços sejam devidamente aproveitados pela coletividade, organizando os registros das pretensões, e estabelecendo um canal adequado para o fornecimento de respostas aos requerimentos dos administrados.

O próprio Código Tributário Nacional (CTN), que foi recepcionado pela atual Constituição, demonstra em várias passagens a existência reconhecida no ordenamento jurídico brasileiro da função judicante administrativa. Isto ocorre, por exemplo, no seu art. 151, III, que coloca como uma das situações de suspensão do crédito tributário, a existência de reclamações e recursos dentro do processo administrativo tributário¹⁴, e no seu art. 100, que estabelece que as decisões dos órgãos coletivos de jurisdição administrativa têm a qualidade de norma complementar das leis, decretos, tratados e convenções internacionais¹⁵.

Pelo exposto, fica evidenciada a possibilidade da atividade judicante no âmbito administrativo. Este entendimento é corroborado por Alberto Xavier, que entende que os órgãos de julgamento administrativo têm, efetivamente, a natureza de órgão judicante, sendo dotados de imparcialidade orgânica, que permite construir o processo tributário (pelo menos na segunda instância), como um processo triangular das partes, nos moldes do processo

¹¹ “Art 5º [...] XXXV – A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ou ameaça de direito”.

¹² RIBAS, Lídia Maria Lopes. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. p 157

¹³ “Art. 5º [...] XXXIV– são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder [...]”.

¹⁴ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário [...]: III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; [...]”.

¹⁵ “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] II– as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; [...]” .

Judiciário. Para reforçar seu entendimento, o citado autor faz uma distinção conceitual entre os órgãos de justiça, órgão judicante e órgão jurisdicional, da seguinte forma¹⁶:

Órgão de justiça é todo aquele que tem por função a aplicação objetiva e vinculada da lei, atuando no procedimento tendente à prática do ato de aplicação do direito como “parte imparcial”, isto é, visando a realização do interesse público “substancial” de realização da Justiça e não o interesse “formal” do Estado. Neste sentido, toda a autoridade administrativa encarregada da prática do ato de lançamento é um órgão de justiça;

Órgão judicante é aquele que, além de ser órgão de justiça, dotado de imparcialidade em sentido material, goza de especialização funcional no sentido de a sua competência se cingir à reapreciação de atos praticados por outros ou agentes (os órgãos de lançamento), integrados na mesma estrutura hierárquica, como as Delegacias da Receita Federal (imparcialidade de primeiro grau ou hierárquica) ou dela separados, como os Conselhos de Contribuintes e os Tribunais de Impostos e Taxas (imparcialidade de segundo grau ou não hierárquica.).

Órgão Jurisdicional que é uma qualificação apenas atribuível a órgãos dotados de independência orgânica, integrados no Judiciário e competentes para a prática da coisa julgada. Entre nós, só são órgãos jurisdicionais os Juízes e Tribunais integrados no Poder Judiciário.

Por tudo que foi discorrido, ficou evidenciado que os Órgãos Administrativos de Julgamento Tributário efetivamente estão integrados no ordenamento jurídico brasileiro, bem como que sua atuação não atinge nem desequilibra a harmonia entre os poderes. Ao contrário, sua atuação tem um efeito positivo no aprimoramento dos atos do Poder Executivo ao fazer um controle de qualidade que serve para garantir a devida concretização da determinação do Poder Legislativo de tornar obrigatório o pagamento de tributos. Além disto, o citado órgão em muito colabora com o Poder Judiciário, ao evitar que conflitos fáceis de serem resolvidos ou que pequenos equívocos, lhe imponham uma sobrecarga desnecessária. Antônio Machado Guedes Alcoforado¹⁷ ratifica este entendimento ao afirmar: “[...] por toda a prudência que

¹⁶ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2005. p.50

¹⁷ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Estudo da terminologia processo administrativo – tributário e da aplicabilidade de alguns princípios inerentes. **Revista Escola Superior da Magistratura de Pernambuco**, EMASP, Recife, EMASP, nº. 14. 2001

contém, ser legítima e de incontestável utilidade a função judicante dos Tribunais Administrativos”.

2.3 CONCEITOS E FUNDAMENTOS

O Conselho de Contribuintes é um órgão público direcionado a resolver as questões litigiosas administrativas na área fiscal no âmbito federal. Alguns entendem que o citado órgão não é apropriado para solucionar conflitos, mas somente para cumprir a obrigação de controlar a legalidade dos atos administrativos. Este ponto de vista revela-se equivocado, quando se considera que, para o simples controle da legalidade, apenas uma instância seria suficiente. Quando o Poder Executivo cria uma estrutura composta, inclusive de uma segunda instância, está contribuindo para o exercício do Estado de Direito, pois passa a colocar a serviço da população duas possibilidades de revisão do lançamento tributário, discutindo e aprimorando o trabalho realizado agentes fiscalizadores, diminuindo os conflitos judiciais na área tributária, entre outras vantagens.

O Estado precisa de recursos financeiros para custear seu orçamento. Isto é feito através dos tributos, que são definidos em lei, o que pressupõe a concordância da população através de seus representantes legais. Ocorre, entretanto, que a aplicação desta lei pode gerar dúvidas entre os entes públicos e privados, podendo ser melhor discutidas e conseqüentemente melhor solucionadas, quando ocorre a análise do processo fiscal por um tribunal que possua representantes tanto do fisco quanto do contribuinte. Em resumo, quando o contribuinte impugna um lançamento, não deseja apenas o controle do ato administrativo, pois na realidade ele está se insurgindo contra um ato do qual discorda e vem expor as suas alegações, que irão ser julgadas por uma autoridade investida de tal poder por lei.

Normalmente, o órgão de julgamento administrativo é acionado através de uma petição do contribuinte contra lançamento tributário, tendo, portanto, o cidadão a oportunidade de demonstrar as razões de sua discordância e de desconstituir a norma jurídica fiscal consubstanciada no julgamento. Convém salientar que, mesmo quando o processo sobe ao órgão administrativo fiscal em grau de recurso de ofício, isto somente ocorreu porque o contribuinte fez uma impugnação inicial que já foi, inclusive, analisada pela primeira

instância¹⁸. Posteriormente, será o recurso preparado e distribuído a um dos julgadores, o relator, para que faça uma análise detalhada do mesmo e discuta com os demais membros julgadores para que se chegue a uma decisão final. O julgamento será público e ao final será emitido um acórdão, após o que o assunto está encerrado na esfera administrativa.

Com o objetivo de ampliar ainda mais a visão prática do funcionamento dos órgãos em análise, discorre-se, em breves linhas, sobre as suas principais características como a composição paritária em segunda instância, a especialização em matéria tributária, a informalidade, a imparcialidade dos julgadores e o prosseguimento por obrigação de ofício do processo administrativo.

A composição paritária, que ocorre geralmente em segunda instância, consiste na integração de representantes da Fazenda Pública com os das entidades da sociedade civil numa mesma sessão de julgamento com igual número, funções e poderes. Esta formação é de grande importância, pois, em qualquer área do conhecimento o debate leva ao aperfeiçoamento. Sendo assim, no julgamento em que participam julgadores de diversas áreas, com experiências diferenciadas e com um bom conhecimento da matéria tributária, a probabilidade de acerto de uma decisão é muito maior do que aquela tomada solitariamente através de um único ponto de vista. Todos os julgadores devem atender aos requisitos mínimos estabelecidos em lei, que, em regra, se referem ao conhecimento sobre tributação e processo. Os representantes do Fisco são escolhidos dentre os funcionários da Fazenda e os da sociedade civil, indicados pelas entidades de classe de contribuintes, definidas pela legislação local, sendo todos nomeados através de ato do Poder Executivo. Os representantes da sociedade civil equiparam-se em autoridade e responsabilidade aos funcionários públicos¹⁹.

Uma característica bastante importante é a especialização em matéria tributária, pois o Direito Tributário tem se tornado bastante complexo devido a suas constantes mudanças, que por sua vez se justificam, pois visam acompanhar a velocidade do mundo econômico. Além disso, este ramo do direito abrange matérias muito técnicas, pois além dos aspectos jurídicos é necessária a utilização de conceitos de auditoria e contabilidade, bem como, de conhecimentos profundos sobre cada atividade desenvolvida pelo sujeito passivo a obrigação e a própria hipótese normativa. Em resumo, a lei tributária incide sobre várias atividades econômicas e fenômenos patrimoniais, e para compor e entender a base de cálculo

¹⁸ “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só poderá ser alterado em virtude de: I–Impugnação ao sujeito passivo; II–Recurso de ofício e III–Iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149”.

¹⁹ Esta situação está prevista no artigo 327 do Código Penal que assim prescreve: “Art. 327. Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerça cargo, emprego ou função pública.”

do tributo, além dos demais elementos que compõem a obrigação tributária, é necessária a compreensão das particularidades destas atividades e como se desenvolvem tais fenômenos patrimoniais, a fim de que se possa apurar com segurança a verdadeira incidência normativa. Os julgadores em discussão têm uma melhor condição de acompanhar a complexidade da legislação tributária e sua aplicação, pois se dedicam a apenas a esta área em sua rotina diária, diferentemente dos componentes do Judiciário que têm sob sua responsabilidade uma gama infinita de situações e matérias. Além disso, estão sempre aprofundando seus estudos em matéria tributária para que possam melhor resolver os inúmeros e complicados casos concretos com que se deparam. Desta forma, através da longa e profunda convivência com os problemas técnicos e jurídicos surgidos com a aplicação das normas aos fatos geradores de tributos, é que surge a especialização inerente ao Conselho de Contribuintes, permitindo, assim, que suas decisões sejam comparativamente mais rápidas e técnicas.

Em relação à questão da informalidade, cabe esclarecer que é imprescindível a sua utilização nos julgamentos administrativos para que seja facilitado o atendimento da justiça fiscal, já que, no processo administrativo, prevalece o princípio da busca da verdade material, motivo pelo qual se reduz a possibilidade de se chegar às verdades meramente processuais. Neste tipo de processo, não existe a cobrança de custas judiciais, além de dispensar, entretanto sem proibir, a representação do reclamante através de advogado, sendo o contribuinte livre para se defender pessoalmente ou através de qualquer pessoa que venha a escolher. Isto é evidenciado pelos inúmeros registros nestes tribunais de recorrentes que buscaram entender o mínimo de lançamento e processo tributários, ao fazerem sua própria defesa, utilizando-se, inclusive, da sustentação oral, apesar de não terem formação jurídica. Outro exemplo da característica em discussão ocorre quando a própria administração busca documentos que não estão em seu poder em alguma repartição ou órgão público, sejam aqueles que devem ser de seu conhecimento ou aqueles que sejam de conhecimento público, utilizando a sua capacidade de investigação da maneira mais ampla possível com a finalidade de formar convicção exauriente de sua decisão²⁰. Convém reforçar, entretanto, que esta informalidade não ultrapassa os limites da segurança jurídica e muito menos os da lógica. A essência da informalidade no processo administrativo está justamente em uma formalidade moderada e preocupada com os resultados. Sendo assim, por exemplo, as questões preliminares são analisadas antes do mérito, havendo uma ordem estabelecida para colher a votação e existe a

²⁰ WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. **Manual de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999. p. 35.

possibilidade de declaração do voto e da prerrogativa que tem o julgador não convencido, de solicitar vistas ao processo.

A imparcialidade do julgador é também um requisito essencial para o bom funcionamento dos tribunais administrativos. O julgador deve se manter a mesma distância das partes do processo. Esta necessidade, reconhecida universalmente, encontra-se, inclusive, na Declaração Universal dos Direitos do Homem, em seu art. 10²¹, onde está previsto que todo homem tem direito a uma audiência justa e pública em um tribunal independente e imparcial, para decidir a respeito de seus direitos e deveres. Este entendimento é ratificado por Alexandre Barros de Castro²² quando afirma: “O juiz nunca é parte no conflito, mas um terceiro estranho a este”. A imparcialidade é um dever de qualquer um que tenha a obrigação de dizer o direito, como é o caso de cada um dos membros do órgão administrativo em estudo. O agente público, enquanto exerce sua função administrativa típica (no caso, o lançamento) atua como parte, mas, ao exercer esta função “atípica” (judicante), deve atuar como terceiro, mantendo-se das partes em litígio à mesma distância. Isto deve ocorrer, até mesmo porque a autoridade administrativa não age em nome próprio, mas como órgão ou agente do Estado.

A última característica a ser estudada se refere ao fato de o processo administrativo dever prosseguir “de ofício”, ou seja, após o particular provocar a instauração do processo fiscal, o impulso incumbe à administração, que não pode paralisar o seu procedimento em face da inércia do contribuinte. A oficialidade²³ decorre do princípio geral da indisponibilidade do interesse público, pois como a administração está encarregada do interesse e bem-estar públicos, ela deve adotar todas as medidas necessárias para averiguar os fatos alegados e chegar à decisão final²⁴.

Pelo que foi exposto, ficou evidenciado que em matéria tributária, o Conselho de Contribuintes se constitui em um instrumento prático, de rápida implantação, e de bastante utilidade à valorização da cidadania, devendo ser utilizado pela sociedade com isenção, responsabilidade, transparência e dedicação.

²¹ “Art.10. Todo homem tem direito a uma audiência justa e pública por parte de tribunal independente e imparcial”. DECLARAÇÃO Universal dos Direitos Humanos. Disponível em: <http://www.lpp-uerj.net/> Acesso em 22 out. 2008.

²² CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996. p.21.

²³ Conforme item 2.4.4, a seguir explicitado.

²⁴ WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. **Manual de Processo Administrativo Tributário**. op. cit., p. 542.

2.4 PRINCÍPIOS INERENTES AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

No Brasil, como nos demais países onde a Constituição é rígida²⁵, pode-se observar nela um conjunto de princípios (implícitos e explícitos) que legitimam todo o ordenamento jurídico, somente tendo validade as leis, os atos administrativos e até mesmo as sentenças submetidas aos princípios constitucionais. De acordo com J.J Canotilho²⁶, a supremacia dos princípios decorre do próprio papel que a Constituição lhes conferiu e pelo fato de serem normas extraídas de dispositivos ou enunciados nela constantes, integrando o seu corpo constitucional. Segundo o citado autor, é justamente em razão da ampla abrangência e ingerência nas mais diversas esferas normativas que os princípios subsidiarão diretivas materiais para a interpretação das normas (regras) constitucionais e infraconstitucionais. A importância dos princípios, obtidos a partir da Constituição é ratificada por Garcia de Enterría²⁷, que entende que a Constituição não é apenas uma norma, mas a primeira das normas, que define o sistema de fontes formais do Direito e, ao mesmo tempo, expressa o quadro de valores a serem protegidos.

Como bem afirma Roque Carraza²⁸, os princípios fundamentam todo o sistema jurídico, irradiando seus efeitos sobre outros de aplicação mais restrita, que de sua parte acabam condicionando novos princípios mais particularizados e, deste modo, sendo escalonado sucessivamente, chega até as normas específicas, numa vasta cadeia. Convém salientar que os princípios decorrem do processo de interpretação e aplicação do Direito pelo intérprete, a partir do texto legal, e, como adverte Humberto Ávila²⁹, um princípio não corresponde necessariamente a um dispositivo legal ou constitucional, podendo ser necessário para sua obtenção, mais de um dispositivo legal, todavia deve-se atentar que eles são sempre descobertos dentro do interior do ordenamento jurídico.

Sendo assim, os processos desenvolvidos no âmbito da Administração Pública, também devem nortear sua conduta de forma bastante coerente com os princípios

²⁵ Não há dúvidas quanto à rigidez da Constituição brasileira, sendo inclusive este um dos fatores que propiciam a sua supremacia. Ela somente pode ser emendada em situações especiais e rigorosas, conforme dispõe o seu artigo 60 e desde que respeitadas as denominadas cláusulas pétreas, inclusive aquelas que dizem respeito aos direitos e garantias dos contribuintes. Além disto, a Constituição não pode ser emendada na vigência de intervenção federal, estado de defesa ou de sítio.

²⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Liv. Almedina, 1997. p.1.119.

²⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**. Buenos Aires: Ed La Ley, 2006. v. 1, p.50.

²⁸ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 8.ed. São Paulo: Malheiros. 1996. p.34

²⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

constitucionais, bem como em relação àqueles que regulam a conduta do Estado, tais como a Legalidade, Isonomia, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade, Proporcionalidade e Razoabilidade, entre outros. Além disto, pelo fato de ele possuir, além da natureza procedimental, uma natureza processual, pois objetiva solucionar um conflito de interesses, instrumentalizando o exercício de atividade com feição judicante³⁰, o processo administrativo tributário, submete-se também a princípios gerais do processo, tais como o Devido Processo Legal, a Ampla Defesa, o Contraditório, a Eficiência, a Instrumentalidade, a Economia Processual, o Duplo Grau de Jurisdição e a Motivação das Decisões. Por este mesmo motivo, não se utilizam no processo administrativo os princípios inerentes à atividade administrativa típica, como é o caso do princípio da inquisitorialidade e o da subordinação hierárquica.

Ademais, há que se concordar com Hugo de Brito Machado Segundo³¹, o qual afirma que a existência de sutis diferenças entre o processo administrativo e o processo judicial faz com que cada um deles, apesar de estarem submetidos a um núcleo comum de princípios constitucionais processuais, necessite também de aplicação de princípios específicos, condizentes com suas peculiaridades. Entre estes princípios destacam-se o Princípio da Utilidade do Processo Administrativo, da Não-submissão do Órgão Julgador ao Poder Hierárquico, da Verdade Material, da Oficialidade e do Formalismo Moderado. A seguir são descritas as principais características destes princípios.

2.4.1 Utilidade do Processo Administrativo Fiscal

Este princípio foi muito bem discorrido por Hugo de Brito Machado Segundo³², para quem o processo administrativo, por se constituir em um instrumento de controle da legalidade dos atos da administração, tem de ser útil. Seria um princípio semelhante ao da tutela jurisdicional, presente no âmbito dos processos judiciais, que garante que toda pessoa tem o direito de ser examinada equitativa e publicamente, por um tribunal independente e imparcial que decidirá sobre seus direitos e deveres ou para examinar qualquer acusação a ela dirigida em matéria penal. Deste pensamento, pode-se extrair a conclusão de que não se pode admitir que, antes de concluído o processo uma das partes envolvida sofra dano de tal ordem

³⁰ Conforme item 2.2 anteriormente discorrido.

³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 58

³² Id., Ibid. p.59.

que a decisão a ser finalmente proferida perca a sua finalidade. É com base neste entendimento que, enquanto estiver em curso o processo administrativo fiscal, a exigibilidade do crédito tributário está suspensa (artigo 151, III do CTN³³), bem como será expedida uma certidão positiva com efeitos negativos “certidão verbum ad verbum” (artigo 206 do CTN³⁴).

Apesar dessa afirmação parecer tão óbvia a ponto de ser desnecessário abordá-la, existem vários casos mencionados, em que se observa, claramente, o desrespeito ao citado princípio. Não pode, por exemplo, ocorrer situações nas quais o contribuinte espera por uma manifestação da Administração Pública acerca da validade de um lançamento tributário, e, antes que isto ocorra, lhe seja negado o direito à impressão de blocos de notas fiscais, seja cancelada a sua inscrição no cadastro, não seja possível a inclusão em regimes especiais de parcelamento, seja cassado o seu alvará de funcionamento, etc. O Fisco não pode impor ao contribuinte ônus ilegais, com a finalidade de coagi-lo indiretamente ao pagamento do tributo em relação ao qual foi apresentada impugnação, pois os danos causados por tais sanções podem levar a que ele recolha o tributo, mesmo sem concordar com sua cobrança, fazendo com que o processo administrativo tributário torne-se sem sentido. O artigo 3º, inciso II, da Lei Federal nº 9.784/99, ilustra de uma certa forma a necessidade de aplicação deste princípio, ao assegurar que ao administrado deve ser tratado com respeito pelas autoridades e servidores, que deverão facilitar o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações.

Na realidade, até como conseqüência do direito de petição e da própria existência dos processos administrativos, é evidente que o administrado, no caso, o contribuinte, tem o direito de obter do Poder Público a manifestação fundamentada e célere em relação a seu requerimento no qual ele impugna total ou parcialmente a cobrança do crédito tributário. Para Bascunã³⁵, “[...] o direito de petição não pode separar-se da obrigação da autoridade pronunciar-se sobre a petição, já que separado de tal obrigação carece de verdadeira utilidade e eficácia”. Sobre este tema se pronunciaram com Marcus Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López³⁶ da seguinte forma:

³³ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III—as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.”

³⁴ “Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

³⁵ BASCUÑÁN, Alejandro Silva. **Tratado de Derecho Constitucional**. 2.ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997. p. 255.

³⁶ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ, Maria Tereza. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004. p.49.

[...] o direito de petição não é apenas o direito de ter a providência requerida ao Poder Público, mas compreende sem dúvida, o direito da à manifestação fundamentada deste a respeito da providência que lhe seja solicitada. Pode não abranger determinadas providências, mas abrange, indubitavelmente, a manifestação, ainda que esta seja para negar a providência requerida.

A partir do que foi enunciado, torna-se evidente a relação do princípio em questão com o direito de petição, principalmente no sentido de que se solicitação não for respondida, perde todo o sentido a impugnação e conseqüentemente o próprio processo administrativo tributário. Além disto, ficou também esclarecido a existência de inconstitucionalidade na imposição de algumas medidas administrativas gravosas ao contribuinte em função de um fato tributário que ainda está pendente de resposta por parte da administração pública. Possivelmente, este é um dos motivos pelos quais o Ministério Público não pode apresentar denúncia penal por crime de supressão ou redução de tributo, com base em auto de infração e/ou notificação que estejam pendentes de julgamento na esfera administrativa.

2.4.2 Não Submissão do Órgão Julgador ao Poder Hierárquico

É sabido que a divisão das funções entre os “poderes” do Estado não é absoluta, sendo certo que o Judiciário edita normas e administra o funcionamento de seus órgãos, o Legislativo, igualmente, administra o seu próprio funcionamento, e eventualmente julga; e o Executivo, além de editar normas e aplicá-las, também exerce a função de julgar³⁷. Ao julgar, portanto, a autoridade administrativa está adstrita aos princípios constitucionais e processuais anteriormente citados, mas deve ter o livre convencimento na tomada de decisões, desde que seu voto seja devidamente fundamentado.

Segundo o princípio em análise, os órgãos julgadores estão adstritos ao poder hierárquico do Ministro do Estado, ou do Secretário Estadual ou Municipal, somente no que diz respeito às suas funções administrativas típicas, tais como horário de funcionamento da repartição, critérios de nomeação, etc., mas não no que se refere ao mérito de suas decisões. O agente público, quando exerce a sua função administrativa típica, como por exemplo o lançamento, atua como parte, defendendo os interesses do fisco. Entretanto, quando ele é

³⁷ Conforme item 2.2 anteriormente citado.

nomeado para exercer uma função judicante, deve atuar como terceiro, mantendo das partes em litígio a mesma distância, tratando com isonomia tanto o fisco que lançou o tributo questionado, quanto o cidadão que na qualidade de recorrente, discorda no todo ou em parte com o lançamento efetuado pelo fisco. Este pensamento é ilustrado, nas palavras de Celso Alves Feitosa³⁸, Julgador do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e do Conselho de Contribuintes:

[...] a utilização da via administrativa tem sido uma regra; não uma exceção! Tal situação não decorre do acaso ou da necessidade de se postergar, [...] Acontece porque os advogados, diligentes e dedicados ao Estudo do Direito Tributário, bem como os contribuintes têm confiança nos tribunais paritários, onde é comum verificarem-se votos de representantes da Fazenda Pública a favor dos contribuintes e , em contrapartida dos representantes das entidades de classe, por sua vez a favor do lançamento, todos preocupados exclusivamente com a justiça fiscal, sendo relevante registrar ainda, que tal se sem qualquer interferência, quer da administração pública, quer da sociedade civil.

A autonomia total do Tribunal Administrativo Tributário é difícil de ser obtida, pois ele está inserido na própria administração pública, pois é criado por lei do Poder Executivo, mantido orçamentariamente por este, compõe o seu organograma funcional e ocupa em regra, suas instalações físicas. Apesar disto, é importante ter-se consciência de que a total ausência de subordinação do julgador à estrutura hierárquica do Poder Executivo é essencial para a efetivação dos direitos dos contribuintes na área fiscal. Entretanto, isto somente se concretizará se todos os que de alguma forma estiverem envolvidos no processo administrativo tributário, fizerem a sua parte com ânimo e isenção, podendo, inclusive, a sociedade civil exercer um papel de extrema importância neste sentido, acompanhando as nomeações dos julgadores e as leis editadas sobre a matéria, bem como, as dotações orçamentárias e o nível de prioridade que está sendo dado ao órgão administrativo em questão.

³⁸ FEITOSA, Celso Alves. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

2.4.3 Verdade Material

Este princípio é decorrente do princípio da legalidade, pois o processo fiscal tem por objetivo garantir a legalidade da apuração do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que efetivamente é verdade, independentemente do que foi alegado e comprovado. Convém salientar que, no processo administrativo fiscal, as suas conseqüências são um pouco distintas e abrangentes daquelas que ocorrem na esfera dos meros procedimentos³⁹, especialmente no que se relaciona à dilação probatória e à preclusão, e ainda à chamada “presunção de veracidade dos atos administrativos”. Isto porque, como adverte Celso Antônio Bandeira de Mello⁴⁰:

Nada importa que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial.

Segundo Chiovenda⁴¹, “[...] provar significa formar convencimento do juiz sobre a existência ou inexistência dos fatos relevantes no processo”. Entretanto, no processo administrativo, esta prova é vista em um sentido mais amplo. Assim, não pode a Administração exigir que determinada afirmação sobre um fato só se considere provada através do meio de prova “x”, se, através de outros meios de prova a Administração consegue chegar à certeza de que aquele mesmo fato ocorreu. Como o interesse primordial da Administração é a justiça, é dever da autoridade utilizar-se de todas as provas e circunstâncias

³⁹ De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo, os meros procedimentos são uma sequência de atos logicamente encadeada, mas cujo fim não é resolver um conflito, nem viabilizar a participação dos interessados, mas apenas operacionalizar a prática de atos administrativos típicos, inerentes à atividade do Poder Executivo, como, por exemplo, atos de lançamentos, de parcelamentos, de compensações, de reconhecimento de imunidades e isenções. Sua finalidade é a de viabilizar um maior controle e propiciar melhor organização à atividade administrativa e não resolver um conflito de interesses, sendo esta a razão pela qual o contribuinte pode defender-se de um auto de infração, mas não antes da feitura do lançamento, pois o procedimento de fiscalização tem por fim uma mera conferência do cumprimento espontâneo de uma norma tributária e não a solução de uma lide. (MACHADO SEGUNDO, Hugo de. **Processo Tributário**, op cit, p. 55).

⁴⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 322-323.

⁴¹ CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual**. São Paulo: Saraiva, 1943.

de que tenha conhecimento, desde que elas reúnam condições para demonstrar a verdade real dos fatos.

Quanto à presunção de “veracidade” dos atos administrativos, é evidente que ela não impede que a própria Administração procure confirmar se os fatos sobre os quais se fundamenta o ato impugnado realmente ocorreram, ainda que diante de defesa apresentada por contribuinte desacompanhada das “provas” de todas as suas afirmações. Basta que se aponte, na sua manifestação, a necessidade de serem produzidas outras provas com as quais a citada “presunção”, que não é absoluta, será afastada. Há ainda quem entenda que, em algumas situações, cabe a Administração o ônus da prova, por estar ela em melhores condições de provar naquela situação em concreto, utilizando para tal pensamento a “Teoria da distribuição dinâmica do ônus da prova”, cuja criação é atribuída ao argentino Jorge Peyrano⁴² que, em síntese apertada afirma que o caráter dinâmico das regras, por mais que se vinculem a preceitos rígidos, dependem das circunstâncias do caso em concreto, motivo pelo qual cabe a produção de provas à parte que se encontre em melhores condições para produzi-las.

Ressalte-se, entretanto, que mesmo no processo administrativo, não há como se obter a verdade absoluta, que é quase sempre inatingível, obtendo-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras que entender necessário para a formação de sua convicção dos fatos alegados no processo. Esta maior liberdade na produção de provas existente no processo administrativo é decorrente do seu próprio objetivo de controle da legalidade, pois como não há interesse subjetivo, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos autos após a petição inicial. A lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, contribui para aplicação do princípio em questão no processo administrativo fiscal ao estabelecer em seu artigo 37⁴³, que nas situações em que o interessado declarar que fatos e dados que interessam ao processo, estão registrados em documentos existentes na própria administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente deve providenciar, a obtenção dos documentos, bem como as respectivas cópias.

⁴² PEYRANO, Jorge W. De la Carga probatoria dinamica embazada a su consagración legislativa. In: PEYRANO, Jorge W. **Cargas probatorias dinámicas**. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni Editores, 2004. p.12.

⁴³ “Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente providenciará de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.”

2.4.4 Oficialidade

De acordo com este princípio, o processo administrativo, seja ele provocado ou não pelo contribuinte, após ser instaurado, deve prosseguir de ofício, ou seja por obrigação do ofício público e não apenas pela iniciativa do interessado, cabendo á autoridade competente zelar pelo seu impulso de forma célere e especialmente por sua conclusão. Assim, uma vez iniciada a fase litigiosa com o estabelecimento da reclamação do contribuinte diante da exigência apresentada pelo fisco, passa-se do processo fiscal ao administrativo, que independentemente da colaboração do requerente deve impulsionar o processo até a decisão final, diferindo, portanto, do processo judicial civil, onde a inércia da parte pode levar a extinção do processo.

O administrado tem a faculdade de provocar a instauração do processo fiscal, entretanto, uma vez este iniciado, passa a pertencer ao Poder público, a quem compete o seu impulsionamento até a decisão final, não podendo a Administração paralisar o referido processo, em função da inércia do contribuinte. Por estar encarregada do interesse e bem-estar públicos, a Administração deve tomar todas as medidas possíveis para averiguar os fatos alegados e chegar á decisão final e, caso ela retarde ou se desinteresse pelo andamento célere do processo, seus agentes podem ser responsabilizados pela omissão. Ressalte-se que a instância e o processo administrativo não se extinguem por decurso de tempo, a não ser quando a lei expressamente estabelecer. Odete Medauar resume a consequência do princípio em questão da seguinte forma⁴⁴:

(a) a atuação da Administração tem caráter abrangente; (b) a obtenção de provas também deve ser realizada de ofício; (c) a inércia dos sujeitos não repercute na paralisação do feito; (d) a Administração não pode retardar o andamento do procedimento sob pena de afronta ao princípio da oficialidade, de modo que os agentes devem ser responsabilizados pela omissão.

O princípio da Oficialidade está previsto no ordenamento jurídico brasileiro no

⁴⁴ MEDAUAR, Odete. **A Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p.120.

inciso XII do parágrafo único do artigo 2º da Lei Federal nº. 9.784/99⁴⁵, que prevê a impulsão, de ofício, do processo administrativo tributário, sem prejuízo da atuação dos interessados, bem como no Decreto 70235/72 que em seu artigo 18⁴⁶ afirma que a autoridade pode determinar de ofício, a realização de diligências ou perícias que entender necessárias.

2.4.5 Princípio do Formalismo Moderado

De uma maneira geral, a doutrina denomina este princípio de informalismo moderado, há, entretanto, que se discordar desta nomenclatura, pois daria margem ao pensamento de que não existem ritos ou formas a serem observados no processo administrativo, quando se trata, na realidade, de uma moderação do formalismo. No seu sentido amplo, o formalismo compreende a totalidade formal do processo, abrangendo não somente as formalidades, mas, especialmente, a delimitação de poderes dos sujeitos processuais, coordenação de sua atividade, ordenação do procedimento e organização do processo, com vistas a que sejam atingidas as suas finalidades primordiais⁴⁷. No Direito brasileiro, com exceção dos juizados especiais, predomina um rigor formal que tem como objetivo restringir o subjetivismo e organizar os atos processuais de forma a proporcionar a igualdade das partes e uma maior eficiência ao processo. Paralelamente ao formalismo tradicional do Direito Processual Civil, o processo administrativo fiscal aceita pequenas incorreções, de forma a possibilitar o acesso ao administrado de uma forma mais simples, situação esta que também pode ser justificada pela desnecessidade de o contribuinte ser representado por advogado⁴⁸.

Para Odete Medauar⁴⁹, é evidente que existe formalismo no processo administrativo tributário, entretanto, ele ocorre de uma forma moderada, à medida que os ritos e as formas nele existentes devem ser simples, mas suficientes para assegurar um grau de certeza, segurança, respeito aos direitos dos sujeitos e para atender aos Princípios da Ampla

⁴⁵ “Art. 2º. [...] Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...] XII—impulsão de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados.”

⁴⁶ “Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.”

⁴⁷ OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro de. **Do Formalismo no Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 7.

⁴⁸ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ, Maria Tereza. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**, op cit., p. 76.

⁴⁹ MEDAUAR, Odete. **A Processualidade no Direito Administrativo**, op cit., p. 121-123.

Defesa e do Contraditório. Significa, ainda, que deve ser realizada uma interpretação mais “flexível e razoável” quanto às formas, que não devem ser vistas como fins em si mesmas. Na lição de Juan Carlos Cassagne⁵⁰, o princípio do “informalismo”, na expressão por ele usada, deve ser concebido sempre a favor do cidadão-administrado, podendo-se, com fulcro nele, serem escusadas inobservâncias de formalidades não essenciais ou que possam ser atendidas posteriormente, sempre em benefício da prolação de uma decisão justa. Para Hely Lopes Meireles⁵¹, o princípio do informalismo dispensa ritos sacramentais e formas rígidas para o processo administrativo, principalmente para os atos a cargo do particular, sendo suficientes as formalidades estritamente necessárias à obtenção da certeza jurídica e à segurança procedimental. Na lição de Romeu Felipe Bacelar Filho⁵²:

[...]o formalismo moderado constitui forma de aplicação do princípio da proporcionalidade na seara processual, pois exige a verificação da adequação dos meios aos fins (se a medida é idônea para atingir os fins colimados), necessidade dos meios perante os fins (se não há outro meio menos gravoso e igualmente eficaz ou direito ao “meio mais benigno”) e proporcionalidade em sentido estrito (existência de proporção entre o objetivo perseguido e o obus imposto ao atingido).

A Lei Federal nº. 9.784/99, em seu artigo 2º, parágrafo único, incisos VIII e IX⁵³, traz uma grande contribuição para a compreensão do conteúdo do Princípio do Formalismo Moderado, ao determinar que no âmbito do processo administrativo sejam utilizadas as formalidades essenciais de modo simples e suficiente para garantir o adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Há que se ressaltar, contudo, que não há como se aceitar a informalidade absoluta, como se o direito a prova fosse ilimitado e o contribuinte pudesse apresentá-la em qualquer fase processual, de acordo com a sua vontade, pois seria impossível garantir o andamento lógico e sistematizado do Processo Administrativo Fiscal até que fosse atingido o seu objetivo que é a decisão. Paulo Bonilha⁵⁴ corrobora com este entendimento ao afirmar que “O processo

⁵⁰ CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho Administrativo**. 7. ed. Buenos Aires: Ed. Abeledo Perrot, 2002. p. 529.

⁵¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 51

⁵² BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo Administrativo Disciplinar**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 183..

⁵³ “Art. 2º. [...] Parágrafo único. Nos processo administrativo serão observados, entre outros, os critérios de: [...] VIII– observância das formalidades essenciais a garantia dos direitos dos administrados; IX–adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos do administrado.

⁵⁴ BONILHA, Paulo Celso B. **Da prova no Processo Administrativo Fiscal**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 1997, p.3.

administrativo deve observar a forma e os requisitos mínimos indispensáveis à regular constituição e à segurança jurídica dos atos que compõem o processo”. Em resumo, a concentração dos atos em momentos processuais tem a finalidade de proteger o Estado contra a protelação injustificada do processo, entretanto, deve-se ter o cuidado para que não se faça esta sistematização de uma forma excessiva de modo a implantar um formalismo exagerado que tem, dentre outros, o inconveniente de restringir a possibilidade de defesa do contribuinte em face à dificuldade de se apresentar todas as provas e alegações no início do processo.

3 O JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS NO ÂMBITO FEDERAL

3.1 NOÇÕES GERAIS ¹

O Conselho de Contribuintes no âmbito federal foi instituído pelo Decreto nº. 16.580, de 4 de setembro de 1924, em cada um dos Estados federados, bem como no Distrito Federal. Àquela época, era composto por contribuintes do comércio, indústria, profissionais liberais e funcionários públicos, todos nomeados pelo Ministro da Fazenda e com reconhecida idoneidade.

O órgão tinha como principal competência julgar os recursos referentes ao Imposto sobre a Renda. Entretanto, o único que foi efetivamente instalado foi o Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda no Distrito Federal, que iniciou seu funcionamento em 14 de setembro de 1925, no edifício onde funcionava a Delegacia Geral do Imposto sobre a Renda, no Rio de Janeiro. Já na segunda reunião do aludido Conselho, realizada em 22 de setembro de 1925, foi prolatada sua primeira decisão, dando provimento ao recurso do recorrente “Skoglands Linje (Brasil) Limitada” para mandar que fosse corrigido o erro do cálculo e cobrado à recorrente o imposto devido de duzentos e trinta e dois mil réis. Ressalte-se que, naquele tempo, as decisões do Conselho não eram numeradas seqüencialmente e nem denominadas “acórdão”, sendo somente registradas no livro de atas e publicadas sumariamente para conhecimento do contribuinte.

Com a publicação do Decreto nº. 5.157, de 12 de janeiro de 1927, foi estabelecido que os recursos dos contribuintes em matéria fiscal, principalmente os relativos aos impostos de consumo, seriam julgados e resolvidos por um Conselho constituído, de forma igualitária, por funcionários públicos e por contribuintes nomeados pelo Governo, tendo como presidente o Ministro da Fazenda ou pessoa por ele designada. Os conselheiros seriam indicados pelas principais associações de classe representantes do comércio e da indústria.

O mencionado Decreto foi modificado pelo Decreto nº. 20.350, de 31 de agosto de 1931, que criou o Conselho de Contribuintes na Capital, com competência para julgamento de recursos anteriormente interpostos ao Ministro da Fazenda, relativos aos impostos sobre consumo, sobre classificação e valor de mercadorias pelas Alfândegas, multas aplicadas por

¹BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Disponível em: <<http://www.Conselhosfazenda.gov.br>> Acesso em : 16 de nov. 2007.

infração de leis e regulamentos fiscais. Não eram julgadas por este Conselho as questões relativas ao Imposto sobre a Renda, que continuaram regidas pelo já citado Decreto nº. 16.580/24.

Este Conselho era constituído por doze membros com mandato de dois anos, tendo a participação de um representante da Fazenda Pública, que tinha a função de acompanhar e esclarecer as discussões, dispondo também de uma secretaria composta de um secretário e dois funcionários. Além disso, foi definido que ele seria um órgão de última instância nas questões submetidas a seu julgamento, ressalvado, entretanto, o direito da Fazenda Pública interpor recurso suspensivo para o Ministro da Fazenda, nas casos em que a decisão fosse manifestamente contrária à lei ou a prova constante do processo, e quando o julgamento não houvesse ocorrido com votação unânime. O seu primeiro acórdão foi prolatado na sessão de 30 de outubro de 1931, quando do julgamento do Recurso nº 7, do recorrente “Bragança e Barros”, referente ao Imposto de Vendas Mercantis, tendo seus membros decidido manter o despacho recorrido por seus fundamentos legais.

Em 1934, o Decreto nº. 24.036, promulgado em 26 de março daquele ano, extinguiu os Conselhos existentes e criou novos, prescrevendo a competência para estes 1º e 2º Conselhos de Contribuintes. Tais atribuições foram modificadas pelo Decreto nº. 54.767/64, que criou o 3º Conselho de Contribuintes, como também pelo Decreto nº. 70.235/72 que criou o 4º Conselho de Contribuintes.

Convém salientar que, nos primeiros anos de funcionamento, os acórdãos não tinham a riqueza doutrinária e jurisprudencial que possuem hoje. Não existia jurisprudência anterior para ser citada, e a doutrina, em matéria fiscal, era bastante escassa. Ao contrário, foi a partir do trabalho dos Conselhos de Contribuintes que os estudos tributários no Brasil passaram a se desenvolver. Ratifica-se tal informação pelo fato de que o primeiro grande tributarista brasileiro, cronologicamente, foi Tito Vieira de Rezende, membro pioneiro do 1º e 2º Conselhos de Contribuintes. Dalton César² complementa estas afirmativas da seguinte forma:

Os primeiros acórdãos, por isso, tinham que se ater exclusivamente aos aspectos factuais e ao cumprimento da legislação vigente. Mesmo assim, eram tecnicamente corretos e deixavam clara a intenção de fazer justiça imparcialmente, mas, com magnanimidade. Eram comuns as decisões do Conselho negando provimento ao recurso do contribuinte, mas propondo ao Ministro da Fazenda a dispensa das penalidades a pequenos empresários.

² MIRANDA, Dalton César Cordeiro de. **Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda**. Brasília. Editora Brasília Jurídica, 2002, p. 26.

Uma outra característica existente nos julgamentos dessa época era o predomínio dos nomes estrangeiros entre recorrentes, relativo a assuntos de imposto de consumo, evidenciando a grande participação que os imigrantes e seus descendentes tiveram no processo de industrialização do Brasil.

Na época da Grande Depressão dos anos trinta, os Conselhos de Contribuintes julgaram uma enorme quantidade de recursos referentes a valores pequenos relativos a infrações praticadas, principalmente por fabricantes de aguardente, de queijos e de tecidos. Esta situação ocasionou o surgimento de freqüentes propostas de emenda ao Regimento Interno e reiterados pedidos de elevação da alçada do Conselho, com o objetivo de reduzir o número de processos a serem julgados.

Após, aproximadamente, oitenta anos de sua instituição, os Conselhos de Contribuintes sofreram várias modificações na sua estrutura e competência, ocasionando expressiva oscilação no estoque de processos e a necessidade de maior especialização de seus Conselheiros. A última modificação ocorreu recentemente após a publicação da lei nº. 11.457/07 que extinguiu a Secretaria da Receita Previdenciária e criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, a denominada “Super Receita”, com competência para fiscalização e arrecadação de contribuições previdenciárias. Esta situação fez com fosse promulgada em 25 de junho de 2007, a Portaria 147/07 que aprovou o novo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, já tendo havido modificações introduzidas pela Portaria 222/2007. Hoje em dia, existem três Conselhos de Contribuintes, cada qual organizado em Câmaras, cada qual organizado em Câmaras, com oito Conselheiros e quatro suplentes cada, sendo o 1º composto por oito Câmaras, o 2º, por seis e o 3º, por três.

Atualmente, os Conselhos de Contribuintes vêm solucionando, de forma célere, várias divergências sobre a interpretação das leis tributárias, incrementando a garantia e a promoção da justiça fiscal, buscando atender os contribuintes com eficiência e dignidade, permitindo-lhes que participem de forma representativa nos litígios e decisões. Esta situação faz que ele se consolide como uma importante ferramenta para a defesa dos direitos dos contribuintes, da Fazenda Nacional e, em última análise, do Estado Democrático de Direito. Isto é evidenciado pelo fato de tributaristas de reconhecimento nacional e internacional exporem tal relevância em várias de suas publicações, e de juizes, inclusive dos Tribunais Superiores, se valerem de seus julgados para embasar decisões envolvendo matéria tributária.

3.2 JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

O julgamento dos processos administrativos fiscais no âmbito federal, em primeira instância, cabe às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), conforme prevê o artigo 25, I, do Decreto 70235/72³, tendo prioridade no julgamento de acordo com o art. 27 “caput”⁴ do citado Decreto, aquele em que estiverem presentes às circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido por ato do Ministro de Estado da Fazenda⁵. As DRJ são órgãos colegiados compostos por agentes fazendários e foram criadas com o objetivo de possibilitar que as decisões fossem as mais impessoais possíveis, tendo, desde a sua instituição, separado a atividade de fiscalização da função de julgamento relativo aos pedidos de revisão por parte dos contribuintes. Neste sentido, leciona Osmerindo Ribeiro de Paiva⁶:

A criação destas Delegacias especializadas no Julgamento de Processos fiscais, dentre outras importantes razões, teve como principal motivação a necessidade e conveniência de separar a competência das autoridades para o exercício das atividades concernentes à fiscalização e lançamentos tributários e a de julgamento de questões litigiosas. Esta separação de poder/dever, com efeito, busca potencializar o cumprimento do princípio da imparcialidade que melhor atende aos interesses das partes do processo.

³ “Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; [...]”

⁴ “Art. 27. Os processos remetidos para apreciação da autoridade julgadora de primeira instância deverão ser qualificados e identificados, tendo prioridade no julgamento aqueles em que estiverem presentes as circunstâncias de crime contra a ordem tributária ou de elevado valor, este definido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.”

⁵ De acordo com Marcus Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López “A Portaria SRF nº. 258//01 estabelece os critérios de prioridade de julgamento dos processos. De acordo com ela, têm absoluta preferência e devem ser distribuídos a competente Junta de Julgamento até o último dia da semana subsequente ao ingresso dos processos na DRJ, os processos que tratem de exigência de crédito tributário de valor superior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de Reais) e/ou em que estejam presentes circunstâncias indicativas de crime contra a ordem tributária, objeto de representação fiscal para fins penais.”(NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ, Maria Tereza. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**: 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 351).

⁶ PAIVA, Osmerindo Ribeiro de. Delegacias da Receita Federal de Julgamento e evolução das Normas de Processo administrativo. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal**: São Paulo: Dialética, 1999, v.4, p.136).

Os procedimentos relativos à DRJ estão dispostos na Portaria do Ministério da Fazenda de nº. 258/01⁷ que disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, cujas principais regras serão descritas a seguir. As DRJ são constituídas por turmas de julgamento, integradas por cinco julgadores, sob a direção de um presidente nomeado entre os julgadores, sendo uma delas presidida pelo delegado da DRJ que também exerce a função de julgador. O Secretário da Receita Federal é quem designa o julgador, nomeado pelo prazo de dois anos, com término do mandato no dia 31 de dezembro do ano subsequente ao da designação, admitida a recondução. O julgador deve ser ocupante do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal (AFRF) que já tenha cumprido o estágio probatório e, de preferência, com experiência na área de tributação e julgamento ou habilitado em concurso público nesta área de especialização. O servidor aposentado no cargo de AFRF também pode ser nomeado julgador pelo presidente da turma.

Ao julgador incumbe elaborar relatório, voto e ementa nos processos em que for relator, propor diligência e proferir sua decisão naqueles processos que não foram por ele relatados. Salvo as exceções autorizadas pelo presidente da turma, o relator tem o prazo de trinta dias, contado de sua distribuição para devolver o processo para inclusão em pauta, podendo propor diligência de acordo com o artigo 10 da Portaria 258/01⁸. Neste caso, o presidente decide em até oito dias sobre a proposta da diligência e, caso não concorde, deve submetê-la à deliberação da turma. Realizada a diligência, o processo é encaminhado ao relator que deve devolver ao setor competente para nova inclusão em pauta.

De acordo com o artigo 11 da citada portaria⁹, cada turma realiza semanalmente até três sessões de julgamento, e cada sessão tem a duração de quatro horas. Caso seja adiado o julgamento do processo, este é incluído em pauta suplementar do dia seguinte, conforme o seu art. 12¹⁰. Somente pode haver deliberação, quando presente a maioria dos membros da turma, sendo esta tomada por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade (art. 13)¹¹.

⁷ Portaria do Ministério da Fazenda de Nº 258/01: Disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

⁸ “Art. 10. Salvo os casos autorizados pelo presidente da turma, nos trinta dias subsequentes ao da distribuição, o relator deve devolver, com seu visto, o processo ao Serviço de Controle do Julgamento (Secoj) ou ao Serviço de Suporte Operacional (Sesop), para inclusão em pauta, podendo propor diligência.”

⁹ “Art. 11. A turma realiza semanalmente até três sessões de julgamento e cada sessão tem a duração de e quatro horas, observado o cronograma trimestral estabelecido pelo Delegado da DRJ.”

¹⁰ “Art. 12. Na pauta de julgamento são relacionados os processos a serem julgados em cada sessão e o respectivo relator. §1º. A sessão que não se efetivar pela superveniente falta de expediente normal da unidade realiza-se no primeiro dia útil subsequente, na hora anteriormente marcada. § 2º. Adiado o julgamento do processo este é incluído em pauta suplementar da sessão seguinte.”

¹¹ “Art. 13. Somente pode haver deliberação quando presente a maioria dos membros da turma, sendo essa

Anunciado o julgamento de cada processo, o presidente concede a palavra ao relator para a leitura do seu relatório, após o que é franqueada a palavra aos demais membros para a discussão de assuntos relativos ao processo. Encerrado o debate, o presidente colhe sucessivamente os votos do relator, daqueles que solicitaram vista ao processo, e dos demais membros, votando por último. Nos processos em que é relator, o presidente vota inicialmente e, depois, colhe os votos dos demais membros da turma, podendo, por motivo justificado, adiar o processo ou retirá-lo de pauta. Não é admitida a abstenção de votar, podendo qualquer membro da turma pedir esclarecimentos ou vista dos autos, em qualquer fase do julgamento, ainda que iniciada a votação. O pedido de vista será avaliado pelo presidente e, caso seja deferido, o processo deve ser julgado até a primeira sessão da semana subsequente. As questões preliminares são julgadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas. Rejeitada a preliminar, o relator vencido vota quanto ao mérito¹² (art.17). Quando mais de duas soluções distintas para o litígio forem propostas, adota-se a decisão obtida mediante votações sucessivas, das quais devem participar todos os membros presentes, até que, no final, restem apenas duas, das quais é vencedora aquela que reunir o maior número de votos (art.18)¹³.

A imparcialidade dos julgadores foi também tratada pela Portaria 258/01, que, no seu artigo 19¹⁴, prescreve que serão impedidos, os julgadores que tenham participado da ação fiscal, que possuam cônjuge ou parentes, consangüíneos e afins, até terceiro grau, interessados no feito. O impedimento ou suspeição pode ser declarado pelo julgador ou suscitado por qualquer membro da turma, devendo o argüido pronunciar-se oralmente sobre a alegação que, não sendo por ele reconhecida, é submetida a apreciação da turma.

A decisão é assinada pelo relator e pelo presidente, constando nela o nome dos membros da turma presentes no julgamento, especificando, se houver, os vencidos e a respectiva matéria, os impedidos e os ausentes. O artigo 22, §1º, da citada portaria¹⁵, prevê que

tomada por maioria simples, cabendo ao presidente, além do voto ordinário, o de qualidade.”

¹² “Art. 17. As questões preliminares são julgadas antes do mérito, deste não se conhecendo quando incompatível com a decisão daquelas.”

¹³ “Art. 18. Quando mais de duas soluções distintas para o litígio forem propostas à turma, adota-se a decisão obtida mediante votações sucessivas, das quais devem participar todos os membros presentes. § 1º São votadas em primeiro lugar duas quaisquer soluções, sendo eliminada a que não lograr maioria. § 2º A proposta que obtiver maior número de votos é novamente submetida à votação juntamente com uma das demais soluções não apreciadas, e assim sucessivamente, até que restem apenas duas soluções, das quais é considerada vencedora a que reunir maior número de votos.”

¹⁴ “Art. 19. Os julgadores estão impedidos de participar do julgamento de processos em que tenham: I - participado da ação fiscal; II – cônjuge ou parentes, consangüíneos ou afins, até o terceiro grau, inclusive, interessados no litígio.”

¹⁵ “Art. 22. A decisão é assinada pelo relator e pelo presidente, dela constando o nome dos membros da turma presentes ao julgamento, especificando-se, se houver, aqueles vencidos e a matéria em que o foram, os

seja proferido novo acórdão para correção de inexatidões materiais decorrentes de lapso manifesto e de erros de escrita ou de cálculo existentes no acórdão original. Convém ressaltar que, no âmbito do julgamento de primeira instância administrativa, não há previsão para a interposição de embargos de declaração para sanar eventuais erros formais e/ou obscuridades.

3.3 JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA

O julgamento em segunda instância é realizado pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que é um órgão colegiado de composição paritária. A citada composição se caracteriza pelo fato de metade dos representantes conselheiros e dos suplentes serem constituídos de representantes da Fazenda Nacional, ocupantes do cargo de Auditor Fiscal do Tesouro Nacional, e a outra metade por representantes dos contribuintes, indicados por entidades de classe de suas categorias econômicas de nível nacional, por solicitação do Presidente do respectivo conselho.

Atualmente, existem três Conselhos de Contribuintes cuja competência está prevista nos artigos 22, 23 e 24 do seu regimento interno, instituído pela Portaria do MF nº. 147/2007, e está disposto da seguinte forma:

O Primeiro Conselho de Contribuintes é composto de oito câmaras e compete a ele julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente ao Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, adicionais, empréstimos compulsórios a ele vinculados e contribuições, inclusive penalidade isolada, observada a seguinte distribuição:

Às Primeira, Terceira, Quinta, Sétima e Oitava Câmaras, os relativos a:

- a) tributação de pessoa jurídica;
- b) tributação de pessoa física e incidência na fonte, quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu também para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica;
- c) exigência da contribuição social sobre o lucro líquido;

impedidos e os ausentes. §1º. Para a correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no acórdão, é proferido novo acórdão.”

d) exigência da contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), quando estas exigências estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu também para determinar a prática de infração à legislação pertinente à tributação de pessoa jurídica.

e) julgamento de recursos de ofício e voluntários sobre decisão de primeira instância decorrente de lançamento sobre a aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES).

Às Segunda, Quarta e Sexta Câmaras, os relativos à tributação de pessoa física e à incidência na fonte, quando os procedimentos sejam autônomos.

O Segundo Conselho de Contribuintes é composto de seis câmaras e compete a ele julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação, inclusive penalidade isolada, observada a seguinte distribuição:

Às Primeira, Segunda, Terceira e Quarta Câmaras, os relativos a:

a) imposto sobre produtos industrializados (IPI), inclusive adicionais e empréstimos compulsórios a ele vinculados, exceto o IPI cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias e o IPI nos casos de importação;

b) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF);

c) contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, quando suas exigências não estejam lastreadas, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração à legislação do imposto sobre a renda;

d) contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e de direitos de natureza financeira (CPMF); e

e) apreensão de mercadorias nacionais encontradas em situação irregular.

Às Quinta e Sexta Câmaras, os relativos às contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei n o 8.212, de 24 de julho de 1991¹⁶, das contribuições instituídas a título de substituição e contribuições devidas a terceiros.

¹⁶ “Art. 11. [...] Parágrafo único. Constituem contribuições sociais: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; b) as dos empregadores domésticos; c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; [...]”.

O Terceiro Conselho de Contribuintes é composto de oito câmeras e compete a ele julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância sobre a aplicação da legislação referente a:

- a) imposto sobre a importação e a exportação;
- b) imposto sobre produtos industrializados nos casos de importação;
- c) apreensão de mercadorias estrangeiras encontradas em situação irregular, prevista no art. 87 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964;
- d) contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação;
- e) classificação tarifária de mercadoria estrangeira;
- f) isenção, redução e suspensão de impostos de importação e exportação;
- g) vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria;
- h) omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado;
- i) infração relativa a fatura comercial e outros documentos, tanto na importação quanto na exportação;
- j) trânsito aduaneiro e demais regimes especiais e atípicos, salvo a hipótese prevista no inciso XVII, do art. 105, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966¹⁷;
- l) remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-lei nº 37, de 1966¹⁸.;
- m) valor aduaneiro;
- n) bagagem;
- o) Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR);
- p) Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) cujo lançamento decorra de classificação de mercadorias;
- q) contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), quando sua exigência não esteja lastreada, no todo ou em parte, em fatos cuja apuração serviu para determinar a prática de infração a dispositivos legais do imposto sobre a renda;
- r) contribuições de intervenção no domínio econômico;

¹⁷ “Art. 105. Aplica-se a pena de perda da mercadoria: [...] XVIII – estrangeira, acondicionada sob fundo falso, ou de qualquer modo oculta; [...]”.

¹⁸ “Art. 105. Aplica-se a pena de perda da mercadoria: [...] XV – constante de remessa postal internacional com falsa declaração de conteúdo; XVI - fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a elidir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificado.”

- s) contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas na importação de bens e serviços;
- t) direito *antidumping* ou compensatório;
- u) exclusão e vedação de empresas optantes do SIMPLES, exceto na hipótese de lançamento;
- v) tributos, empréstimos compulsórios, contribuições e matéria correlata não incluídos na competência julgadora dos demais Conselhos.

Ressalte-se que se incluem, na competência dos Conselhos, os recursos voluntários interpostos em processos administrativos de restituição, ressarcimento e compensação, bem como os de reconhecimento de isenção ou imunidade tributária. Além disto, cabe a eles analisar os recursos voluntários interpostos em processos administrativos de suspensão de isenção ou de imunidade tributária, dos quais não tenha decorrido a lavratura de auto de infração, que, neste caso, se incluem na competência do Conselho incumbido de julgar o tributo objeto da discussão.

As sessões de julgamento são públicas, exceto quando a Câmara resolver que deva ser reservada para exame de matéria sigilosa. O julgamento inicia-se com a verificação do *quorum* regimental, a seguir, é feita a leitura do relatório pelo respectivo relator. Após isto, o presidente concede a palavra ao sujeito passivo ou seu representante legal e ao Procurador da Fazenda Nacional, caso desejem fazer a sustentação oral pelo prazo de quinze minutos, prorrogáveis por igual período, e aos demais para discussão sobre os assuntos pertinentes ao processo e questões levantadas pelas partes. Finalizada a discussão, o presidente colhe o voto do relator e dos demais, votando por último e anunciando o resultado. Somente é admitida a abstenção quando da retomada de votação interrompida em sessão anterior, decorrente de mudança de composição da Câmara, desde que respeitada a paridade, pois, se isto não ocorrer, serão novamente relatados os recursos e tomados os votos faltantes.

Da mesma forma que na primeira instância, as questões preliminares são julgadas antes do mérito, destes não se conhecendo quando incompatíveis com a decisão daquelas. Rejeitada a preliminar, o relator vencido vota quanto ao mérito. A decisão ocorre em forma de acórdão ou resolução, sendo assinada pelo relator e pelo presidente, constando nela o nome dos Conselheiros presentes no julgamento, especificando, se houver, aqueles que tiveram seus votos vencidos (e a respectiva matéria em que isto ocorreu), os impedidos e os ausentes. Ressalte-se que a decisão necessariamente será feita em forma de resolução, quando, esta ou outra Câmara do Conselho ou, ainda, de outro Conselho de Contribuintes tiver a obrigação de pronunciar-se sobre o mesmo recurso.

Em relação à decisão de segunda instância, é possível a interposição de embargos de declaração, caso em que haverá a interrupção do prazo para a interposição de recurso especial. Além disto, é possível, em qualquer tempo, peticionar a retificação das inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita e de cálculo existentes na decisão pela Câmara, mediante requerimento da autoridade julgadora de primeira instância, da autoridade incumbida da execução do acórdão, do Procurador da Fazenda Nacional, de Conselheiro ou do sujeito passivo.

3.4 JULGAMENTO EM INSTÂNCIA ESPECIAL

Quando houver julgamento das Câmaras dos Conselhos de Contribuintes em que se tenha dado provimento à remessa de ofício ou ao recurso voluntário do contribuinte, ainda cabe um recurso em instância especial, proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. Este recurso é denominado “Recurso Especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais” e é considerado, pela maioria dos doutrinadores, como um recurso final de revisão dos Conselhos de Contribuintes. De acordo com Marcus Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez López¹⁹, existem duas correntes em relação a esta matéria, pois a Fazenda Nacional tem o pensamento de que ainda caberia recurso ao Ministro do Estado de Fazenda contra decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes ou pela própria Câmara Superior, figurando então o Ministro como instância especial, de acordo com o artigo 26 do Decreto 70.235/72²⁰. Os doutrinadores contrários a este entendimento argumentam que tal função originariamente exercida pela citada autoridade, foi atribuída pelo Decreto 83.504/79²¹, à Câmara Superior de Recursos Fiscais. Dentre os que defendem este pensamento, encontra-se Sérgio André Rocha²² que argumenta que “[...] um dos pilares principais sobre o qual se constrói o processo administrativo consiste na independência técnica dos órgãos administrativos responsáveis pela apreciação das manifestações de contrariedade dos

¹⁹ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ, Maria Tereza. **Processo Administrativo Fiscal comentado**: op. cit., p. 298.

²⁰ “Art. 26. Compete ao Ministro da Fazenda, em instância especial: I - julgar recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores Representantes da Fazenda junto aos mesmos Conselhos; II – decidir sobre as propostas de aplicação de equidade apresentadas pelos conselhos de contribuintes.”

²¹ O Decreto 83.504/79 instituiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais .

²² ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal : Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2.ed.Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2007, p. 301.

administrados”. Este posicionamento foi ratificado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que nos autos do Mandado de Segurança nº. 8.810 proferiu decisão cuja ementa, publicada no Diário da Justiça em 06/10/03, tem a seguinte redação:

EMENTA: ADMINISTRATIVO - MANDADO DE SEGURANÇA - CONSELHO DE CONTRIBUINTES - DECISÃO IRRECORRIDA - RECURSO HIERÁRQUICO - CONTROLE MINISTERIAL - ERRO DE HERMENÊUTICA

I – A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II – O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200 sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, "exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio" (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.

Segundo o Decreto 83.504/79, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) se constitui em um órgão colegiado judicante, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, que tem por finalidade julgar recurso especial e voluntário contra decisão de Câmara de Conselho de Contribuintes e recurso extraordinário contra decisão de turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. No exercício de sua competência, os membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais deverão observar os tratados, acordos internacionais, leis e decretos. Ela é composta pelo Pleno e por quatro turmas, sendo o Pleno composto pelos integrantes das turmas e teria a competência de aprovar súmulas de sua jurisprudência, quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a dois ou mais Conselhos de Contribuintes ou Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais e deliberar sobre outros

assuntos de interesse da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que não sejam da competência do Presidente.

Ressalte-se que existe a possibilidade de reunião da CSRF, a requerimento da Procuradoria da Fazenda Nacional, tal fato somente ocorreu uma vez, em 11 de dezembro de 2001, quando foram julgados seis recursos especiais de divergência entre a Primeira e a Segunda Turmas do Conselho de Contribuintes²³. De acordo com o artigo 4º²⁴ do Regimento Interno da CSRF, instituído pela Portaria do MF nº 147/2007, ela será integrada pelo Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes na qualidade de Presidente e Vice-Presidente da Câmara, sendo dividida em quatro turmas. A primeira é composta pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras que compõem o Primeiro Conselho de Contribuintes. Sua segunda turma é formada pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes. Já a terceira é formada pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes. Por fim, a quarta Turma é formada pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Quarto Conselho de Contribuintes.

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova e contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Na primeira situação, o recurso é privativo do Procurador da Fazenda Nacional e, na segunda, além dele sua interposição é facultada também ao sujeito passivo. Ressalte-se que não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Câmaras que aplique súmula jurisprudencial dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância, bem

²³ MIRANDA, Dalton César Cordeiro de. **Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda**, op. cit., p.32.

²⁴ “Art. 4º. A Câmara Superior de Recursos Fiscais será integrada pelo Presidente e Vice-Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes na qualidade de Presidente e Vice-Presidente da Câmara, e ainda: I – quando se reunir a Primeira Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das demais Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída no inciso I do art. 20 e art. 23 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes; II – quando se reunir a Segunda Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Segundo Conselho de Contribuintes, competentes para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída nos arts. 21 e 23 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes; III – quando se reunir a Terceira Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída nos arts. 22 e 23 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes; e IV – quando se reunir a Quarta Turma, pelos Presidentes e Vice-Presidentes das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, competentes para julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, tratando-se de matéria incluída no inciso II do art. 20 e art. 23 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.”

como é cabível a interposição de recurso especial contra decisão que negar provimento a recurso de ofício.

Segundo Sérgio André Rocha²⁵, a decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais será final e encerrará o processo administrativo fiscal, dela não cabendo pedido de reconsideração, restando ao contribuinte recorrer à via judicial. Neste caso, até que tal situação ocorra, a decisão final no processo administrativo fiscal, quando desfavorável ao contribuinte, terá os efeitos a seguir listados: revoga a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o prazo prescricional para a propositura da ação de execução volta a fluir e inicia-se a contagem do prazo de 60 dias para a Fazenda propor a ação de execução fiscal, caso haja medida cautelar deferida pelo juiz. Argumenta ainda o citado autor que “[...] a medida cautelar é uma ação judicial que visa resguardar a Fazenda Nacional do prejuízo do devedor desfazer-se dos seus bens durante o processo administrativo, frustrando o recebimento do crédito tributário objeto do litígio”.

Cabe esclarecer que, quando a citada decisão for favorável ao contribuinte, ocorre para muitos doutrinadores a extinção do crédito tributário, conforme prevê o artigo 156, XI, do CTN²⁶, entendimento este contestado por outros pensadores do Direito que defendem a possibilidade de interposição de ação judicial pela Fazenda Pública, em determinados casos, assunto este, objeto deste trabalho.

²⁵ ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal - Controle Administrativo do Lançamento Tributário**, op. cit., p. 304-305.

²⁶ “Art. 156 Extinguem o crédito tributário: IX – A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa objeto de ação anulatória.”

4 A REVISÃO DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS CONTRÁRIAS À FAZENDA PÚBLICA PELO PODER JUDICIÁRIO

4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A possibilidade de a Fazenda postular judicialmente a modificação de decisões do Conselho de Contribuintes que lhes são contrárias há muito tempo vem sendo discutida pelos doutrinadores, que se dividem entre aqueles que defendem a legitimidade do ajuizamento da ação pela Fazenda, questionando a legalidade da decisão final proferida no âmbito do processo administrativo fiscal, e os que pensam de forma diversa¹.

No segundo semestre de 2004, essa discussão foi aquecida com a publicação do Parecer do Procurador-Geral da Fazenda Nacional de nº. 1087/04 e da Portaria nº. 820/04, que concluíram pela possibilidade de apreciação das decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais pelo Poder Judiciário. Desta forma, para melhor compreender o assunto em tela, é necessário discorrer um pouco sobre o entendimento defendido no Parecer e na Portaria, bem como conhecer as principais questões e argumentos utilizados pela doutrina em relação a matéria.

4.2 ANÁLISE DO PARECER PGFN Nº. 1.087/2004

O Parecer nº. 1087/04², originou-se de um processo julgado pelo Conselho de Contribuintes que, por unanimidade, deu provimento a um recurso de um Fundo de Previdência Privada, entidade fechada e sem fins lucrativos, que, com base na Constituição anteriormente vigente, obteve sentença favorável através de Mandado de Segurança no sentido de afastar a incidência de imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de suas aplicações financeiras, com o argumento de que fazia jus à imunidade prevista no artigo

¹ No item 4.4, serão explicitadas as opiniões destes doutrinadores.

² BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer nº. 1087. Define que o ato administrativo configurado pela decisão desfavorável ao Fisco, proferida pelo Conselho de Contribuintes, pode ser analisada novamente pelo Poder judiciário. **D.O.U.**, 23 ago. 2004. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 11 jan. de 2008.>.

19, III, “c” da Constituição de 1967, com as modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969. Após a prolação da sentença que concedeu a segurança, foi promulgada a Constituição de 1988, que em seu art. 150, inciso VI, alínea “c”, somente concedeu imunidade dos impostos em geral às instituições de assistência social sem fins lucrativos, não fazendo nenhuma menção específica às instituições de previdência privada complementar.

Pelo fato de a referida instituição ter deixado de fazer os recolhimentos do imposto de renda no período de janeiro de 1995 a dezembro de 1997, a Receita Federal lavrou auto de infração contra o citado Fundo, sendo contestado através de impugnação administrativa, vindo a obter êxito perante o Conselho de Contribuintes, em votação unânime. Como não era mais possível a interposição de recursos à Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso hierárquico para o Ministro de Estado da Fazenda, com base nos artigos 19 e 20, do Decreto-lei nº. 200/67, com o objetivo de anular a decisão do Conselho de Contribuintes. Como o citado recurso foi admitido pelo Ministro da Fazenda, o contribuinte impetrou o Mandado de Segurança 8810/DF³, com o fundamento de que não cabe ao Ministro da Fazenda anular decisões dos Conselhos de Contribuintes, sob o argumento de ter ocorrido erro na interpretação na Lei. O contribuinte obteve por unanimidade a concessão da segurança, pelo que a Procuradoria opôs embargos de declaração que foram rejeitados e, em seguida, foi interposto recurso extraordinário que também não foi admitido. Contra esta decisão, foi interposto Agravo de Instrumento ao Excelso Supremo Tribunal Federal – STF. Diante destes fatos, a Coordenação de Assuntos Tributários da Receita Federal fez uma consulta à PGFN sobre a possibilidade de ser feito um questionamento judicial em relação as decisões dos Conselhos de Contribuintes, originando o parecer e, conseqüentemente, a portaria ora analisados.

A citada consulta à PGFN fazia as seguintes perguntas: a) Existe a possibilidade de se questionar, na Justiça, as decisões dos Conselhos de Contribuintes? b) Sendo afirmativa a resposta à questão anterior, qual a espécie de ação a ser manejada? c) No caso de ser possível a interposição de ação para questionamento das decisões dos Conselhos de Contribuintes, a quem caberia a iniciativa?

Em resposta às perguntas formuladas na consulta e anteriormente discutidas, o parecer chega basicamente as seguintes conclusões: a) É possível o questionamento no Poder Judiciário das decisões dos Conselhos de Contribuintes que lesarem o patrimônio público,

³ BRASIL. STJ. MS – Mandado de Segurança, Processo:200201701021/DR, Primeira Seção, Data da decisão:13/08/2003, Fonte DJ de 06/10/2003, p. 197. RDR Vol: 00027, p. 226.

desde que o questionamento se refira a aspectos de legalidade, juridicidade ou erro de fato; b) as espécies de ação a serem interpostas são ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular; c) as duas primeiras ações podem ser propostas pela PGFN; a ação civil pública ajuizada pelo órgão competente, enquanto a ação popular pode ser proposta exclusivamente pelo cidadão, conforme determinação expressa na Constituição Federal de 1988⁴.

De acordo com Diogo Ferraz⁵, o parecer da PGFN fundamenta-se a partir de um entendimento correto de que as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes consubstanciam um ato administrativo, ou seja, um ato emanado e de competência da Administração Pública. Segundo ele, o parecer se detém, ainda, em expor os requisitos dos atos administrativos e a possibilidade jurídica de invalidação desses atos, sempre baseado nos ensinamentos do eminente Hely Lopes Meirelles, fazendo menção à possibilidade de tais atos serem invalidados tanto pelo Poder Judiciário quanto pela própria Administração Pública, no seu exercício de autotutela. Por fim, descreve a hipótese de anulação como sendo aquela em que é declarada a invalidade do ato administrativo em razão da sua ilegalidade. Afirma que esta invalidação pode ser realizada pela Administração Pública, que, reconhecendo que praticou ato contrário ao Direito vigente, deve anulá-lo de ofício, bem como pelo Poder Judiciário, mediante provocação de quem tiver legitimidade ativa para tal.

O citado Parecer defende a idéia de que a invalidação dos Atos Administrativos também pode ser objeto de apreciação pelo Poder Judiciário, com fundamento no artigo 5º, inciso XXXV⁶, que dispõe que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, bem como do seu inciso LXXIII supracitado, que estabelece que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural. É argumentado também que nenhum ato do Poder Público poderá ser subtraído do exame judicial em relação à legalidade ou lesividade ao patrimônio público, seja ele vinculado ou discricionário e provenha de qualquer agente, órgão ou poder.

⁴ “Artigo 5º. [...] LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; [...]”.

⁵ FERRAZ, Diogo. **A Impossibilidade Jurídica do Questionamento Judicial**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/portariapgfn820.htm>. Acesso em: 26 out. 2006.

⁶ “Art. 5º. [...] XXXV – A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.”

O Parecer faz ainda a citação de diversos autores, como, por exemplo, Germana de Oliveira Novaes, Lúcia Valle Figueiredo e Castro Nunes, que têm não só o entendimento de que os atos administrativos são todos suscetíveis de revisão judicial, além do que ela não deve se restringir à legalidade do ato, mas ao seu próprio mérito, de acordo com os dispositivos constitucionais já citados. Com fulcro neste pensamento, é sustentado que o disposto no artigo 45⁷ do Decreto n.º 70.235/72, ao determinar que a decisão administrativa definitiva favorável ao sujeito passivo, exonera-o, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio, contrariaria claramente o disposto no artigo 5º, XXXV, da Constituição brasileira de 1988 (CF/88) e estabelece que a lei não excluirá da apreciação do Judiciário qualquer lesão ou ameaça de direito, consagrado pela doutrina como princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional.

Seguindo este pensamento, é ainda afirmado que não existe no direito positivo pátrio norma que proíba que uma decisão do Conselho de Contribuintes desfavorável ao Estado possa ser questionada judicialmente, seja para controle de legalidade, ou em função de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo.

4.3 FUNDAMENTOS DA PORTARIA PGFN 820/04

Com o objetivo de proporcionar efetividade ao disposto no Parecer 1.087/2004, do Procurador da Fazenda Nacional, em 25 de outubro de 2004, foi editada a Portaria PGFN 820/04⁸, publicada no dia 29 do mesmo mês, tendo como objetivo disciplinar as hipóteses em que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, poderia contestar as decisões administrativas favoráveis aos contribuintes. Assim, o citado ato administrativo, em seu artigo 1º⁹, veio possibilitar a aplicação do entendimento esboçado no Parecer n.º 1.087/2004, no sentido de que as decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda que lesarem patrimônio público, devem estar sujeitas à revisão

⁷ “Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.”

⁸ BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria n.º 820. Disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário. **D.O.U.**, 25 out. 2004. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 25 set 2008>.

⁹ “Art. 1º– A submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário, observará, o âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, o disposto nesta Portaria.”

judiciária quanto à sua legalidade, juridicidade, ou em caso de erro de fato.

No artigo 2º¹⁰, da citada Portaria consta que ela deve ser aplicada sempre que as decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expressa ou implicitamente, afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente: 1 – refiram-se a discussões tributárias que versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); 2 – tratem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e 3 – possam causar grave lesão ao patrimônio público. Neste artigo, é utilizada a expressão “alternativamente”, que, combinada com uma linguagem ampla e aberta utilizada nos seus incisos, possibilita uma interpretação bastante extensiva por parte da administração fazendária. Além disto, no inciso III do artigo em questão, consta a expressão “possam causar grave lesão ao patrimônio público” que deve ser interpretada com cuidado, para não se cometer o equívoco de entender que, sempre que o contribuinte fosse vencedor no processo administrativo, estaria configurada a citada lesão, o que daria direito à Administração Pública de rever judicialmente todas as decisões neste sentido. Ressalte-se ainda que o parágrafo único do citado artigo 2º aplica-se somente às decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação no Diário Oficial da União (DOU), buscando-se impor um limite temporal para a aplicação da Portaria e impedindo que o contribuinte ficasse sujeito a reapreciação por um prazo indeterminado em relação às decisões administrativas que lhe forem favoráveis.

Ao se analisar o artigo anteriormente discutido, verifica-se que foram considerados, para efeitos de possibilitar o questionamento judicial das decisões contrárias à Fazenda Pública, a sua legalidade, o valor em discussão no processo administrativo, a relevância da matéria e a lesão ao patrimônio público. Sendo assim, segundo o autor, pode-se inferir que o artigo 2º da mencionada Portaria estabelece duas hipóteses de proposição da medida judicial: 1) por afastamento de aplicação de leis ou decretos; e 2) por decisões que possam causar grave lesão ao Fisco ou cuidem de relevante matéria jurídica. A primeira hipótese pode-se extrair do texto constante no *caput* do artigo, enquanto, para se chegar à segunda hipótese, é necessário fazer um agrupamento dos incisos do artigo em questão. Esta separação é importante para se conhecer a natureza do ato que possa motivar o ajuizamento de

¹⁰ “Art. 2º da Portaria.-PGFN nº. 820 de 25.10.2004, prescreve o seguinte: “As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente: I – versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); II – cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e III – possam causar grave lesão ao patrimônio público.Parágrafo único – O disposto neste artigo aplica-se somente a decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação no Diário Oficial da União”.

ação. Na primeira situação, a motivação é por ilegalidade (afastamento de leis ou decretos), enquanto, na segunda, predomina a pretensão arrecadatória da Fazenda¹¹.

O artigo 3º¹² determina que caberá ao Procurador da Fazenda Nacional que atuar perante os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais propor, de forma fundamentada, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT, a submissão ao Poder Judiciário de decisões que se enquadrem nos requisitos do art. 2º (onde se encontram elencadas, as hipóteses em que podem haver questionamento judicial), devendo as unidades da PGFN manifestarem-se por meio de suas respectivas chefias. A adjuntoria que supervisiona a representação extrajudicial nos Conselhos e na Câmara Superior de Recursos Fiscais é quem deve decidir pela submissão ou não das decisões ao Poder Judiciário, inclusive aprovando a linha de defesa proposta pela CAT. Neste ponto, é importante que se atente ao Princípio da Impessoalidade, devido à subjetividade e abertura dos conceitos utilizados na Portaria. Uma vez aprovada, a proposta será encaminhada ou devolvida à unidade competente para a propositura da ação judicial pertinente e confecção da respectiva petição inicial.

Finalmente, o artigo 4º¹³ prescreve que a unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional onde houver propositura de ação judicial nos termos mencionados na Portaria 820/04, deverá enviar à CAT, todas as informações relativas à tramitação processual, com o objetivo de formar um arquivo jurisprudencial sobre as decisões administrativas submetidas ao Poder Judiciário.

Em resumo, pode-se afirmar que os fundamentos jurídicos em que se baseou o Parecer PGFN 1.087/2004 e que, conseqüentemente, originaram a Portaria em questão, são os seguintes: 1 – As decisões do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, se revestem de natureza de ato administrativo; 2 – Todo e qualquer ato administrativo poderá ser revisto pelo Poder Judiciário, com base no que dispõe o artigo 5º,

¹¹ FERREIRA, Emmanuel Guedes. **Ação Anulatória da Fazenda Nacional contra decisão do Conselho de Contribuintes**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7507WWW.Comjur.com.br>> Acesso em: 03 jul. 2007.

¹² “Art. 3º– O Procurador da Fazenda Nacional que atuar perante os Conselhos de Contribuintes e a CSRF deverá propor, fundamentada, mente, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT, a submissão ao Poder Judiciário de decisões que se enquadrem nos requisitos do art. 1º. § 1º. O disposto no caput aplica-se às unidades da PGFN, as quais se manifestarão por meio das respectivas chefias. § 2º. Compete exclusivamente à Adjuntoria, que supervisiona a representação extrajudicial nos Conselhos e na CSRF, decidir pela submissão ou não das decisões ao Poder Judiciário, inclusive aprovando a linha de defesa proposta pela CAT. § 3º Uma vez aprovada, a proposta será encaminhada ou devolvida à Unidade competente para propositura da ação judicial pertinente, a qual cabe a confecção da respectiva petição inicial”.

¹³ “Art. 4º– A unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional onde houver propositura de ação judicial nos termos desta Portaria enviará a, CAT informações relativas à tramitação processual, para fins de formação de arquivo jurisprudencial.”PGFN, o disposto nesta Portaria.”

incisos XXXV¹⁴ e LXXIII¹⁵, da Constituição Federal; 3 – Uma decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, desfavorável a qualquer dos sujeitos da relação jurídico-tributária, pode ser submetida à apreciação do Poder Judiciário, para que seja feito o controle de legalidade e de juridicidade, ou em razão de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo.

4.4 POSIÇÃO DOUTRINÁRIA

Apesar de a matéria em questão estar atualmente regrada em atos administrativos regularmente editados (Parecer PGFN N.º. 1087/2004 e Portaria PGFN 820/2004), existe ainda uma grande discussão doutrinária a este respeito. Há aqueles que entendem que cabe o ajuizamento de ação perante o Poder Judiciário contra todo e qualquer ato jurídico praticado por autoridade administrativa, com o objetivo de controlar e revisar, terminativamente, os atos da administração, independentemente de esta ter sido ou não favorável à Administração Pública. Esta posição doutrinária é questionada por aqueles que entendem que as decisões administrativas em matéria fiscal vinculam a Administração, quando desfavoráveis à Fazenda, pois foi a própria Administração Pública, por meio de seus mecanismos institucionais, que decidiu contra seus interesses.

O entendimento doutrinário favorável à primeira corrente compõe o pensamento de José Augusto Delgado¹⁶, Yoshiaki Ichiara¹⁷, Edvaldo Brito¹⁸, Aurélio Pitanga Seixas Filho¹⁹, Rubens Gomes de Sousa²⁰, Gilberto de Ulhôa Canto²¹, José Carlos Moreira Alves²²,

¹⁴ Ver nota 6 deste capítulo.

¹⁵ Ver nota 4 deste capítulo.

¹⁶ DELGADO, José Augusto. [Resposta a 5 questões sobre o tema] In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: n.º. 5), p.81-115.

¹⁷ ICHIARA, Yoshiaki. [Resposta a 5 questões sobre o tema] In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. op. cit., p. 345-359.

¹⁸ BRITO, Edvaldo. A decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade da exigência, possibilita a inscrição válida na dívida ativa aparelhadora da ação fiscal. In ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. V.3, p. 114-115.

¹⁹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 1995, p. 29; 136 - 137.

²⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. **A distribuição da Justiça em matéria fiscal**. São Paulo. Martins, 1943.

²¹ CANTO, Gilberto Ulhoa. **Processo Tributário: Anteprojeto de Lei Orgânica elaborado**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1964.

²² ALVES, José Carlos Moreira. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. op. cit., p. 20-42.

Dirceu Antônio Pastorello²³, Oswaldo Othon de P. Saraiva²⁴, Michel Temer²⁵, Celso Antônio Bandeira de Mello²⁶ e Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas²⁷. Já a segunda corrente conta com o pensamento de Ives Gandra da Silva Martins²⁸, Hugo de Brito Machado²⁹, José Eduardo Soares de Mello³⁰, Diva Malerbi³¹, Ricardo Lobo Torres³², Ricardo Mariz de Oliveira³³, Alberto Xavier³⁴, Djalma Bittar³⁵, Paulo de Barros Carvalho³⁶, Alcides Jorge Costa³⁷, Luciano Amaro³⁸, Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pelegrini Grinover e Cândido R. Dinamarco³⁹, Sacha Calmon de Navarro Coelho⁴⁰, (Marcus Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez Lopes)⁴¹ e Marco Aurélio Greco⁴².

A seguir, estes pensamentos são sumarizados, sendo feita uma divisão entre aqueles que são favoráveis e os que são desfavoráveis quanto à possibilidade de a Fazenda Pública ir a juízo pleitear a anulação da decisão administrativa a ela contrária.

²³ PASTORELLO, Dirceu Antônio. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op cit. p. 497-536.

²⁴ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op.cit., p. 679-701.

²⁵ TEMER, Michel. **Elementos do Direito Constitucional**. 16. ed. São Paulo. Malheiros. 2000, p. 168-169.

²⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 161.

²⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Procedimento Administrativo Tributário em perspectiva de cidadania democrática: In ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 410-419.

²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. [Resposta a 5 questões sobre o tema] In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op cit., p. 53 -80.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op cit., p. 134-159.

³⁰ MELLO, José Eduardo Soares de Mello. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op cit., p. 284-308.

³¹ MALERBI, Diva. In MARTINS, [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op. cit., p. 116-133.

³² TORRES, Ricardo Lobo. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op. cit., p. 160-181.

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op. cit., p. 194-221.

³⁴ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forence, 2005.

³⁵ BITTAR, Djalma. **Relação Jurídica Tributária Instrumental**. São Paulo: LTr, 2002, p. 106

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 470-471.

³⁷ COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das Obrigações Tributárias**. São Paulo: Edusp, 199, p. 41-42.

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 366-367.

³⁹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pelegrini; DINAMARCO, Cândido R. **Teoria Geral do Processo**. 13. ed São Paulo: Malheiros, 1997, p 258-260.

⁴⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional**, artigo por artigo. 4. ed. Rio de Janeiro: Forence, 1999.

⁴¹ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ, Maria Tereza. **Processo Administrativo Fiscal comentado**: 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 415-416.

⁴² GRECO, Marco Aurélio. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**, op cit., p. 702-709.

4.4.1 Posição Doutrinária Favorável

José Augusto Delgado⁴³, afirma que a decisão administrativa contrária à Fazenda Pública não pode receber efeitos de imutabilidade, privilégio que só tem a sentença judicial transitada em julgado. Ressalva, entretanto, que a irretratabilidade da decisão somente produz efeitos na área administrativa, se todos os graus hierárquicos a que ela está submetida forem atingidos. Afirma ainda que, se a Fazenda Pública constatar decisão contra seus interesses e que esta violentou os princípios tributários, especialmente o da legalidade, não há como se afastar a possibilidade de acertá-la em juízo. Esta situação também pode ocorrer quando a Fazenda Pública tem conhecimento de que a decisão administrativa que lhe foi contrária está viciada por dolo, fraude, erro, simulação e coação, ficando demonstrada a frágil atuação dos agentes públicos envolvidos. Ressalta que os agentes públicos, embora atuem em nome do Estado, não são o Estado e, quando eles decidem administrativamente quer isoladamente, quer em colegiado, estão também sujeitos à prática de atos decisórios que violam o sistema tributário, pelo que o Estado não pode aceitá-los. Argumenta que a competência atribuída aos órgãos julgadores é de natureza relativa e sujeita ao controle do Poder Judiciário, não importando se ela é a favor ou contra o Estado, pois os instrumentos jurisdicionais de controle da legalidade, da moralidade, da igualdade, do justo pagamento do tributo, tanto servem ao cidadão-contribuinte como ao Estado. Diz ainda que os agentes públicos, não obstante os compromissos assumidos com a retidão na prática dos atos administrativos, quando proferem decisões, não o fazem de modo definitivo, pois eles podem praticar desvios de finalidade, abuso de poder, atos imotivados e sem guarda de competência, pelo que cabe ao Estado tentar corrigi-los, ou por uma ação própria quando possível, ou pela via do Poder Judiciário.

Yoshiaki Ichihara⁴⁴ afirma que a decisão administrativa, quando favorável ao contribuinte, aparece como uma das formas de extinção do crédito tributário. Por outro lado, os atos da administração, além de suas formas e prazos que são previstos em lei, como decorrência do devido processo legal, são vinculados, e o princípio da segurança jurídica não permite a revogação ou anulação de qualquer ato administrativo, se inexistentes os pressupostos legais, de onde ele conclui que, mesmo no caso de revisão do lançamento, a liberdade do próprio agente de rever o ato somente é possível nos casos previstos em lei e

⁴³ DELGADO, José Augusto [Resposta à questão 5]. op.cit., p. 78-80.

⁴⁴ ICHIARA, Yoshiaki. [Resposta à questão 5]. op. cit. p. 358-359.

taxativamente relacionados no artigo 149⁴⁵ do CTN. Afirma, ainda, que concorda com o entendimento de que, apesar de o citado artigo não se referir à cláusula final do artigo 148⁴⁶, que faz ressalva às situações de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial, esta menção é feita de forma implícita. Alega também que o direito à prestação jurisdicional é colocado como garantia fundamental de acordo com o artigo 5º, XXXV⁴⁷, da Constituição de 1988 e, se o Estado submete as leis que edita às decisões judiciais, como decorrência do Estado de Direito, não se pode negar o direito à Jurisdição, se existentes lesão ou ameaça de direito. Esclarece, todavia que, como o direito de ação deve conformar-se com os pressupostos de admissibilidade, o Estado, além de obedecê-los, deve estar atento ao requisito específico da autorização legislativa, ou seja, nos casos em que a lei permite, como ocorre com o artigo 149 do CTN. Por fim, resume suas idéias dizendo que a Fazenda Pública pode ir a juízo pedir a anulação da decisão administrativa que lhe for desfavorável, ou seja, quando for favorável ao contribuinte, somente nos casos em que a lei autorizar, como ocorre nas hipóteses do artigo 149 do CTN.

Edvaldo Brito⁴⁸ argumenta que o acesso ao judiciário como Direito Público subjetivo de ação não poderia ser impedido à Administração, apesar de ser tentadora a interpretação de que o disposto no artigo 5º, XXXV⁴⁹, da Constituição de 1988 seria um direito fundamental do administrado e não da Administração. Ressalva que, se prevalecesse esta idéia, ela estaria em desacordo com o próprio sistema constitucional brasileiro que privilegia o princípio da isonomia que prevalece sobre os demais. Afirma também que o sujeito passivo da relação jurídica, o administrado, não comparece como súdito, mas com

⁴⁵ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

⁴⁶ “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados.”

⁴⁷ Ver nota 6 deste capítulo.

⁴⁸ BRITO, Edvaldo. A decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade da exigência, possibilita a inscrição válida na dívida ativa aparelhadora da ação fiscal; op. cit., p 114-115.

⁴⁹ Ver nota 6 deste capítulo.

prerrogativas como, por exemplo, do contraditório e, desta forma, a posição da Administração nesta relação, se fosse dado o efeito vinculante, ficaria desigual, ainda que a lei tenha outorgado, no interesse público, certos privilégios. Argumenta que, se a decisão final desses órgãos lesar ou ameaçar o interesse público, seja porque proferida com erro de fato, seja porque o Judiciário, em outras circunstâncias, compete anular atos administrativos viciados, a administração pode acionar o Judiciário para pleitear a revisão de decisões desses órgãos julgadores administrativos, quando elas forem favoráveis ao administrado, tenham ou não sido proferidas pelo conhecimento dos argumentos de inconstitucionalidade. Conclui afirmando que este conhecimento não deve ser defeso aos órgãos julgadores administrativos pela circunstância de eles não serem órgãos jurisdicionais.

De acordo com o pensamento de Aurélio Pitanga de Seixas Filho⁵⁰, a designação por lei de uma autoridade administrativa, fora da linha hierárquica, para conhecer e decidir o recurso do contribuinte (recurso impróprio) reduz a abrangência do controle de legalidade do lançamento por restringir a atuação da autoridade “julgadora” que deverá se comportar obedecendo às formalidades criadas pela lei instituidora do recurso e dentro de sua estrita competência. Diz ainda que a sistematização por lei de recursos estranhos ao funcionamento apropriado da administração, formalizando e dirigindo a atuação dos julgadores do processo fiscal (auditores, Conselho de Contribuintes, Tribunal de Recursos Fiscais, etc.), afasta a aplicação de princípios de Direito Administrativo que seriam próprios da administração ativa⁵¹, e atrai os princípios próprios da função jurisdicional. Desta forma, o citado autor, embora admita ser, a princípio, um contra-senso, a administração ajuizar uma ação para anular uma decisão administrativa, entende possível esta ação porque, segundo ele, a administração ativa não é titular da decisão final proferida no procedimento administrativo fiscal litigioso ou contraditório, que caberia à administração judicante. Sendo assim, nada mais natural e com sentido que a administração ativa possa utilizar os instrumentos jurisdicionais (solução de um litígio de modo terminativo) cabíveis para corrigir um erro da manifestação da administração judicante que não foi por ela cometido.

⁵⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário**. op.cit., p. 29; 136 - 137.

⁵¹ Alguns autores estabeleciam uma diferenciação entre a administração ativa e administração judicante. Para Rubens Gomes de Souza, por exemplo, a diferença essencial entre a administração ativa e administração judicante, residia na diversidade conceitual do interesse que uma ou outra objetivam realizar. Para a administração ativa, este interesse é o interesse público, consubstanciado, em se tratando de matéria fiscal, na arrecadação de tributos: para a administração judicante, o interesse objetivado é o interesse da ordem jurídica, consubstanciado, seja qual for a matéria em debate na recomposição das situações em que essa ordem tenha sido lesada por um ato da administração ativa contrária ao direito. (SOUZA, Rubens Gomes. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n 29, 1952, p. 442-443).

Rubens Gomes de Souza⁵² defendia, inicialmente, a idéia de que a Fazenda Pública não podia propor em juízo uma ação para anular decisão do Conselho de Contribuintes contrária ao Fisco, pois esta já teria direito a um recurso hierárquico cuja competência seria do Ministro da Fazenda. Posteriormente, mudou radicalmente de idéia ao sugerir a eliminação do recurso hierárquico, passando a admitir a propositura de ação judicial por parte do Estado, quando o pronunciamento da autoridade administrativa fosse revogatório ou modificativo de lançamento em prejuízo da Fazenda. Segundo o seu pensamento, se a finalidade do processo é fazer prevalecer a lei, quer se trate de processo administrativo ou judicial, o órgão que deve pronunciar-se em última instância é o Poder Judiciário⁵³. Por conseguinte, para ele, qualquer solução de lei ordinária que implique afastar a intervenção do Judiciário, impedindo a sua provocação no processo administrativo, parece insustentável. Seria atribuir um efeito de coisa julgada substancial à decisão administrativa, o que é incompatível com o sistema brasileiro.

Gilberto Ulhoa Canto⁵⁴ também era favorável ao direito do Fisco de ajuizar ação para anular decisão do Conselho de Contribuintes, como forma de suprimir o recurso hierárquico do Ministro da Fazenda. O citado autor, por incumbência da Comissão da Reforma do Ministério da Fazenda, elaborou o Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário que sugeria a promulgação de uma Emenda Constitucional que atribuísse ao Tribunal Federal de Recursos competência para julgar originariamente as ações de revisão tributária, na forma e nos casos previstas em lei. Segundo o referido projeto, as características da ação de revisão tributária eram as seguintes: a) poderia ser proposta pela Fazenda Pública (art. 90); b) deveria ser proposta no prazo de 30 dias, contados da ciência da decisão pelo contribuinte, ou do recebimento do processo pelo representante judicial da Fazenda Pública junto ao Tribunal de a autora fosse a Fazenda Pública (art. 91, § 2º); c) caberia ao Representante da Fazenda, junto ao respectivo Conselho de Recursos Fiscais, dentro de dez dias da aposição de seu visto ou acórdão, solicitar a remessa do processo ao representante judicial da Fazenda Pública junto ao Tribunal Federal de Recursos, para a propositura da ação (art. 91, § 2º); d) constituiria título executivo, processando-se como execução de sentença, a decisão que reconhece à Fazenda Pública direito de crédito contra o contribuinte, proferida em ação de revisão fiscal proposta por qualquer das partes. O referido Anteprojeto continha os

⁵² SOUZA, Rubens Gomes de **A distribuição da Justiça em matéria fiscal**, op. cit.

⁵³ SOUZA, Rubens Gomes de. Procedimento Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo. ano 1, n 2.p. 55-57

⁵⁴ CANTO, Gilberto Ulhoa **Processo Tributário. Anteprojeto de orgânica elaborado por Gilberto Ulhoa Canto**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1964.

seguintes requisitos para que a ação de revisão tributária fosse adotada nos Estados-Membros: 1) a existência de procedimento administrativo contraditório, regulado por lei estadual, sem recurso hierárquico para órgão do Poder Executivo; 2) a competência originária, atribuída pela Constituição ou lei de organização judiciária, ao Tribunal de Justiça ou ao Tribunal de Alçada para tais feitos.

José Carlos Moreira Alves⁵⁵ defende o entendimento no sentido de que, caso se admita recurso hierárquico ou avocação por parte da autoridade superior do Estado, não há dúvidas de que, se a autoridade superior concordar com a decisão do Conselho de Contribuintes, não há interesse da Fazenda Pública em se socorrer do Poder Judiciário para ir contra a decisão que foi por ela tomada. Entretanto, se não se admitir a possibilidade de avocação, sendo considerado o Conselho como órgão independente, ele não teria poder jurisdicional capaz de impedir que o Estado impetre uma ação judicial contra um entendimento que prevaleceu no âmbito administrativo. Argumenta ainda que os princípios processuais que normalmente se invocam são aplicáveis neste caso, tendo em vista a existência do princípio constante no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal⁵⁶, que estabelece que nem a lei ordinária pode impedir o acesso ao Judiciário quando haja ameaça ou violação de direito. Ele discorda do entendimento de que o citado princípio não se aplicaria ao Estado⁵⁷ por entender que, na situação em questão, há também violação de um direito subjetivo do Estado de cobrar aquilo que lhe é devido, podendo ele através de sua representação mais alta, tentar cobrar um tributo que um órgão, a ele subalterno, entendeu não ser devido.

Dirceu Antônio Pastorello⁵⁸ admite ajuizamento da ação em questão, nos casos em que for configurada prova evidente de manifesta ilegalidade no julgamento, quando a citada decisão for proferida contra orientação uniforme, mansa e pacífica do Plenário do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal ou quando houver prova robusta de desvios éticos de comportamentos dos julgadores que tenham influído na desoneração do contribuinte. Argumenta que o ajuizamento da ação em discussão em nada afetaria a estabilidade das relações jurídicas entre Administração e administrado, pois do contrário ter-se-ia que admitir que o acesso ao judiciário por parte do administrado, também afetaria esta

⁵⁵ ALVES, José Carlos Moreira. Op. cit., p. 40-41.

⁵⁶ Ver nota 6 deste capítulo.

⁵⁷ O autor ressalta que, em relação a alguns princípios, isto pode até ocorrer, afirmando que o Supremo Tribunal Federal tem admitido seguindo aquilo que sustentam o direito estrangeiro, como, por exemplo, os alemães, que alguns destes princípios não se aplicam ao Estado. Se o Estado quiser que uma lei retroaja contra ele, ela retroagirá, esta não é uma garantia para ele e sim uma garantia individual.

⁵⁸ PASTORELLO, Dirceu Antônio. [Resposta à questão 5]. op cit., p. 533-536.

relação. Diz também que a decisão administrativa não dá origem a um contrato imutável com o administrado nem lhe pode atribuir mais ou menos direitos, não implicando, também, desprestígio dos órgãos internos, singulares ou coletivos. Alega ainda que se o Estado deixar de agir diante de decisão legal de seus próprios órgãos de controle interno, é que ele estará, efetivamente, colaborando não somente para a instabilidade das relações, ofendendo toda a sociedade pelo fato de desonerar o contribuinte ilegalmente, bem como, estimulando condutas inadequadas entre o contribuinte e o Poder Público.

Oswaldo Othon de P. Saraiva⁵⁹ afirma que, havendo possibilidade de recurso hierárquico contra a decisão de órgão julgador administrativo para as mais altas autoridades do Poder Executivo, presidente da República, Prefeito, ou mesmo para autoridades políticas do Executivo, Ministro ou Secretário de Fazenda ou Finanças, nesta hipótese, em geral, não havia nem sequer interesse processual da Fazenda Pública ir a juízo para anular decisão que fosse favorável ao contribuinte. Alega também que, caso contrário, havendo total independência e desvinculação entre os órgãos administrativos, de modo que a vontade daqueles possa não se identificar com a vontade ou concordância destas, pela impossibilidade ou falta de previsão legal de recursos hierárquicos, ele adere à idéia de que, nessa hipótese, poderia a Fazenda Pública ingressar no Poder Judiciário para pleitear a anulação de decisão do órgão julgador administrativo de última instância que lhe tenha sido desfavorável, com a tentativa de ressuscitar o crédito tributário.

Michel Temer⁶⁰ afirma, enfaticamente, que a definitividade é o traço típico do preceito existente no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal⁶¹, por força do qual a solução de litígios, pela Administração, por mais capazes que sejam seus tribunais, não é definitiva. Para ele, qualquer órgão de julgamento administrativo poderá “dizer o direito”⁶² que deve ser aplicado sem, contudo, estar exercendo a jurisdição no sentido rigorosamente científico que lhe empresta a Constituição, ao atribuí-la ao Poder Judiciário, pois que tais decisões poderão ser sempre ao Judiciário para que ali, se opere a definitividade. O citado autor utiliza como exemplo uma situação hipotética em que o contribuinte deixou de pagar o

⁵⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. [Resposta à questão 5], op cit., p. 699-701.

⁶⁰ TEMER, Michel. **Elementos do Direito Constitucional**, op. cit., p. 168-169.

⁶¹ Ver nota 6 deste capítulo.

⁶² Michel Temer entende como exceção a esta capacidade de “dizer o direito” a previsão constitucional, para os crimes de responsabilidade constantes no artigo 52, I e II da Constituição de 1998 que afirmam o seguinte: Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal : I – processar e julgar o Presidente e o Vice-Presidente da República nos crimes de responsabilidade, bem como os Ministros de Estado e os Comandantes da Marinha, do Exército e da Aeronáutica nos crimes da mesma natureza conexos com aqueles; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 23, de 02/09/99); II – processar e julgar os Ministros do Supremo Tribunal Federal, os membros do Conselho Nacional de Justiça e do Conselho Nacional do Ministério Público, o Procurador-Geral da República e o Advogado-Geral da União nos crimes de responsabilidade.

tributo e peticionou a Administração, sem sucesso, vendo improvido o seu requerimento. Neste caso, não fica a administração autorizada a sacar do patrimônio do particular tantos bens quantos forem necessários para a cobertura de seu crédito, havendo de servir-se do Poder Judiciário para atingir este objetivo.

Celso Antônio Bandeira de Mello⁶³, ditando a classificação dos atos administrativos no que se refere à natureza da atividade, enxerga entre estes, os atos de administração contenciosa, qualificados como aqueles que visam julgar, em um procedimento contraditório, certas situações. O citado autor utiliza como exemplos o julgamento de funcionários em processos administrativos e as decisões dos contribuintes, afirmando que estes são atos administrativos porque não têm força de coisa julgada, podendo, portanto, ser revistos pelo Poder Judiciário.

Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas⁶⁴ entende que a postulação posterior ao Poder Judiciário sobre decisões tomadas pela Administração é consequência natural e lógica da separação de Poderes, baseada em pesos e contrapesos, cabendo à função jurisdicional, exercida exclusivamente pelo Poder Judiciário, controlar e revisar, terminativamente, os atos e decisões da Administração, independentemente de estas terem sido favoráveis ou contrárias à Fazenda Pública e contra todo e qualquer ato jurídico praticado por autoridade administrativa. Afirma ainda que o argumento de que a Administração não poderia ajuizar a citada ação, por ela resultar da sua própria vontade, não procede, pois não se trata de manifestação da vontade da Administração Ativa, mas de decisão proferida pela Administração judicante⁶⁵, que não tem representatividade da vontade da Administração e sim da vontade dos julgadores, segundo a lei, dotados de autonomia na função “para-hierárquica”. Portanto, não sendo a Administração Ativa titular da decisão final proferida no processo administrativo tributário, pode ela utilizar os meios jurisdicionais cabíveis objetivando correção de erro da vontade da Administração Judicante. Por fim, diz que a decisão proferida na esfera administrativa nunca é definitiva, por não poder ser subtraída a possibilidade de apreciação pelo Poder Judiciário. O que não pode é esta possibilidade servir de caminho para atender a interesses meramente arrecadatórios do Fisco, buscando o Judiciário contra todas as decisões que lhes são desfavoráveis, devendo esta via ser apenas utilizada em casos especiais de atos administrativos viciados do processo administrativo tributário, na preservação da legalidade, ou diante de situações sobre as quais existem divergências doutrinárias e judiciais.

⁶³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**. op cit., p.161.

⁶⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Procedimento Administrativo Tributário em perspectiva de cidadania democrática, op. cit., p. 410-419.

⁶⁵ Ver nota 38 deste capítulo.

4.4.2 Posição Doutrinária Contrária

Ives Gandra da Silva Martins⁶⁶ afirma que não há como permitir que a Administração Pública, depois de todos os privilégios que possui na condução do processo administrativo fiscal, tenha, ainda, o direito de ingressar em juízo para desconstituir a decisão administrativa favorável ao contribuinte. Argumenta que, até pelo princípio fundamental da Constituição, que é o da Segurança Jurídica, a citada pretensão é inaceitável, visto que acarretaria ao contribuinte que discutiu com sucesso no âmbito administrativo, mas sem direito à sucumbência, a insegurança absoluta, pois todo o processo em que o Fisco desempenhou essencialmente os papéis de parte e juiz poderia ser reaberto a qualquer momento, reiniciando-se uma discussão interminável. Por fim, acrescenta que também não pode ser utilizado como justificativa o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988⁶⁷, pois a lesão ao direito foi sanada pela própria Fazenda Pública, e não ela própria entender que tem o direito de se “auto-contestar”, discordando de decisão que ela mesma proferiu, por uma pretensa lesão ao direito que ela própria reconheceu que não tem.

Hugo de Brito Machado⁶⁸ alega que seria um contra-senso admitir que um órgão administrativo que integra a Administração tributária, ingresse em juízo para desconstituir seus próprios atos, cometendo os estudiosos que admitem esta possibilidade, três equívocos principais. O primeiro, e mais grave, consiste na visão equivocada de que a Fazenda pode sempre se equiparar ao cidadão para desfrutar de todas as garantias que a ordem jurídica a este oferece. O segundo consiste em pensar que a Administração, quando julga um processo fiscal assume personalidade autônoma. Já o terceiro consiste em esquecer que o Direito é instrumento, o melhor senão o único capaz de preservar a harmonia entre os homens, mas a teorização deste não pode divorciar-se de suas conseqüências de ordem prática. Afirma ainda que, quando um órgão de julgamento administrativo decide um conflito entre um particular e o Estado-administração, é o próprio Estado titular das relações jurídicas que está manifestando sua vontade. Não se admite, portanto, que ele possa pedir proteção ao Estado-jurisdição, que por ficção jurídica foi criado para proteger aqueles que não são dotados de

⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. [Resposta à questão 5], op. cit., p. 77-78.

⁶⁷ Ver nota 6 deste capítulo.

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. In MARTINS. [Resposta à questão 5], op. cit., p. 156-159.

poder, contra aqueles que, corporificando o Estado-administração, eventualmente descumprem os seus deveres e praticam atos contrários à ordem jurídica estabelecida. Por fim, diz que, se a administração pudesse ir a juízo contra atos de órgãos de julgamento que a integram, ter-se-ia decretada a inutilidade destes órgãos pois na prática, por razões óbvias, todas as suas decisões seriam levadas ao crivo do Judiciário. As contrárias aos contribuintes seriam discutidas em ações por estes movidas para obter a respectiva anulação, e as contrárias ao fisco, também seriam levadas a juízo pelos que representam o interesse do Estado na busca de mais recursos financeiros.

José Eduardo Soares de Melo⁶⁹ diz que constitui manifesta imoralidade e deslealdade do Poder público a propositura de medida judicial, com o objetivo de anular decisão administrativa em que seus órgãos internos manifestaram a própria vontade do Estado e entenderam injurídicas as exigências tributárias, tipificando coisa julgada administrativa. Argumenta que a ação judicial representaria a falência da garantia constitucional do contribuinte, na medida em que, por mera conveniência financeira, a Fazenda viria a ignorá-la quando entendesse oportuna. O citado autor lembra a lição de Rui Barbosa que dizia que o que a Constituição dá com a mão direita, não pode retirar com a mão esquerda, e afirma que não adianta o direito à utilização do processo administrativo e as diversas garantias constitucionais, se a Administração ignora suas próprias decisões administrativas, passando a promover medida judicial anulatória, com o intuito de fazer prevalecer um interesse financeiro. Conclui afirmando que a Fazenda não pode ir a juízo pedir anulação de decisão administrativa a ela contrária, uma vez que se trata de matéria vinculada que não pode ficar adstrita a mera conveniência do Executivo, constituindo violação ao princípio da moralidade (art.37 da Constituição⁷⁰) pelo fato de que desprestigiaria a legitimidade do processo administrativo (art. 5º, LV, da Constituição⁷¹).

Diva Malerbi⁷² diz que as decisões administrativas vinculam a Administração Pública a suas próprias decisões, contribuindo para tal entendimento o Princípio da Segurança Jurídica, desdobrado no Princípio da Irretroatividade de exigir a proteção da confiança que tem o cidadão na Lei suprema ao buscar o processo administrativo para dirimir controvérsias com o Fisco. Isto ocorre porque o Princípio da Irretroatividade impede que o cidadão,

⁶⁹ MELLO, José Eduardo Soares de Mello. [Resposta à questão 5], op. cit, p. 305-308.

⁷⁰ “Artigo 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência [...]”.

⁷¹ “Art 5º. [...] LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...]”.

⁷² MALERBI, Diva. [Resposta à questão 5], op. cit., p.132-133.

somente porque confiou no instrumento do processo na via administrativa, tenha que sofrer novas definições sobre a mesma situação jurídica, por ato do mesmo agente ou autoridade distinta, num exercício ilimitado de poder dizer o direito aplicável ao caso. Argumenta ainda que a Constituição Federal, em seu artigo 5º, contempla o Princípio da Irretroatividade como direito fundamental do cidadão e como específico do contribuinte (art. 150, III, “a”⁷³). Diz que tal garantia não é exclusividade das leis, mas produz os seus efeitos ao direito definido nos atos jurídicos pretéritos em geral, revelados pelos fatos imponíveis (ato jurídico perfeito), atos administrativos (direito adquirido) e atos jurisdicionais (coisa julgada). Por fim, conclui afirmando que decisões administrativas são vinculadas à Administração Pública sempre que se lhes deva imputar tal atributo em benefício e para respeito das situações jurídicas oriundas do particular. Não pode, portanto, a Fazenda Pública ir a juízo pedir anulação de decisão administrativa a ela contrária, por estar coberta pelo princípio da irretroatividade.

Ricardo Lobo Torres⁷⁴ argumenta que não pode a Fazenda Pública ir a juízo pedir a anulação de sentença a ela contrária, elencando de forma resumida os seguintes motivos: primeiro, porque a característica mais importante do processo judicial é que o seu início depende sempre da vontade do contribuinte. O Estado exhibe seu crédito, dotado de executoriedade, para que o juiz determine a execução do patrimônio do devedor. Qualquer exame de legitimidade do crédito há de ser precedida de iniciativa do devedor, pois somente com os embargos opostos pelo contribuinte é que se inaugura o Juízo de cognição. Segundo, porque a ação de invalidade de atos administrativos, proposta pela fazenda, não está compreendida no direito genérico de ação, garantido a qualquer titular de bem jurídico⁷⁵. Terceiro, porque, possivelmente, o efeito da sentença proferida na citada ação na hipótese de a Fazenda sair vitoriosa, seria de natureza constitutiva. O Judiciário ao reformar a decisão administrativa, criaria o próprio título executivo. Desta forma, estaria instalada uma subversão processual e, quando se tratasse de lei estadual, a contradição com a lei federal. Quarto, porque a eficácia constitutiva positiva da sentença pela Fazenda contrasta com o sistema constitucional de separação de poderes. Na ação em questão, a decisão judicial, teria não só que anular a decisão do Conselho de Contribuintes, como também constituir o crédito pelo

⁷³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]”.

⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. In MARTINS, [Resposta à questão 5]. **Processo Administrativo Tributário**, op. cit., p. 179-181.

⁷⁵ O autor concorda com o pensamento de que o emprego de ação ordinária pela Administração é mais adequado para forçar o indivíduo ao cumprimento de suas obrigações. Segundo ele, quando se quer excepcionar o princípio da autotutela da legalidade deferida pela administração, torna-se indispensável a previsão em lei, da possibilidade de se recorrer ao judiciário.

lançamento, que é atividade tipicamente administrativa de acordo com o disposto no artigo 142 do CTN⁷⁶. Quinto, porque, no que concerne às tentativas feitas pelo legislador estadual, haveria conflito com a União, a quem compete com exclusividade de elaborar as normas de processo civil (art. 22, I, da Constituição Federal⁷⁷). Os Estados–membros se limitariam a complementar normas de Direito Financeiro, entre as quais se incluem as relacionadas com o processo administrativo tributário. Sexto, porque na hipótese de a revisão ser proposta perante o Tribunal da União ou do Estado, haveria supressão da 1ª instância judicial que é justamente a da prova (um dos pontos fracos do processo administrativo), o que prejudicaria a garantia constitucional do duplo grau de jurisdição.

Para Ricardo Mariz de Oliveira⁷⁸, não faz qualquer sentido lógico afirmar que a Fazenda Pública deva ou possa ir ao Judiciário para pedir a anulação de uma decisão administrativa contrária a ela, não havendo também qualquer outro direito neste sentido. Em primeiro lugar, a decisão administrativa é proferida pelo próprio Poder Executivo, como parte do procedimento complexo para a constituição definitiva do crédito tributário. Assim, a decisão administrativa, ainda que proferida por órgão paritário, é decisão que exclui o interesse de agir da Fazenda Pública, no que diz respeito a anulá-la. Em segundo lugar, a impossibilidade de excluir a apreciação do Poder Judiciário de qualquer lesão ou ameaça de direito está inserido no elenco das garantias individuais do cidadão (XXXV do artigo 5º da Constituição Federal⁷⁹). Segundo o *caput* do citado artigo, estas garantias são outorgadas pela Constituição aos brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil, não se podendo dizer que elas beneficiam a União Federal, ou qualquer repartição do Poder Público. Em terceiro lugar, não há qualquer senso em a pessoa de direito público declarar uma situação de direito e pretender desconstituir judicialmente a sua própria declaração. Por fim, o autor diz que também não procede o argumento de que há muitos órgãos dentro do Poder Público, o que poderia ensejar que um deles, discordando do outro, invocasse um direito de ver dirimida a questão da discordância por via judicial. Os atos administrativos, por sua própria natureza, são passíveis de revisão, mas ela não é permanentemente aberta e ao alcance de qualquer um, devendo ser

⁷⁶ “Art.142. Compete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo esendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

⁷⁷ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho [...]”.

⁷⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. [Resposta à questão 5], op. cit. p. 217-221.

⁷⁹ “Art 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito a vida, a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade nos termos seguintes: [...] XXXV – A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito. [...]”.

exercida segundo as normas aplicáveis e no tempo legal. Em matéria tributária, o lançamento compete exclusivamente à autoridade administrativa de acordo com artigo 142 do CTN⁸⁰, estando sua revisão disciplinada pelo artigo 149 do CTN⁸¹, que remete a respectiva incumbência à autoridade administrativa, além de relacionar *numerus clausus* as hipóteses em que ela deve ser feita. Além disto, quando as normas legais prevêm recursos voluntários e de ofício, como meios para a revisão de pronunciamentos anteriores, esgota o elenco de medidas necessárias para a obtenção do definitivo ato da Administração Pública em torno do assunto, após o que ocorre para a Administração, a preclusão da possibilidade de reabrir a questão por qualquer meio.

Alberto Xavier⁸² entende como corolário do princípio da jurisdicionalização (do processo administrativo) o efeito vinculante, para a própria Administração, das decisões proferidas em processos administrativos fiscais, pelos órgãos da administração judicante. Para ele não haveria qualquer sentido que a Administração Pública, já dotada do privilégio de praticar atos imediatamente executórios e, por este motivo, obrigada a constitucionalmente exercer, com imparcialidade, funções de autocontrole de legalidade de seus atos, por meio de processo administrativo, com observância da ampla defesa e do contraditório, pudesse ainda rebelar-se contra decisões definitivas de seus próprios órgãos judicantes, ou seja, *venire contra factum proprium*. Para o citado autor, está na definitividade e imutabilidade das decisões administrativas tributárias a razão pela qual o art 156, IX, do CTN⁸³ declarou-as como causa de extinção do crédito tributário. Afirma que, no caso em questão, também não se pode falar de um efeito de coisa julgada (mesmo no sentido formal), pois este é próprio dos atos de declaração de certeza final, que são atos jurisdicionais, havendo na situação preclusões processuais. Explicita ainda que, da mesma forma que o lançamento irreversível opera uma

⁸⁰ Ver nota 69 deste capítulo.

⁸¹ “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.”

⁸² XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**, op cit .

⁸³ “Art. 156 Extinguem o crédito tributário: IX – A decisão administrativa irrefornável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa objeto de ação anulatória [...]”

preclusão processual interna, este fenômeno também ocorre quando se tornou irrecorrível uma decisão dos órgãos de julgamento proferida no processo administrativo tributário. A esta situação ele prefere utilizar a denominação de “caso julgado”⁸⁴.

Djalma Bittar⁸⁵ argumenta que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário operam de modo independente no desenvolvimento de suas funções, sejam elas típicas ou atípicas, o que leva à conclusão de que os efeitos da decisão proferida no âmbito do processo tributário, fora, portanto, do âmbito judicial, quando julgada favoravelmente ao sujeito passivo, faz coisa julgada administrativa. Segundo o autor, uma vez proferida pelo próprio ente tributante, por meio de um órgão que compõe a administração, torna infactível o recurso a via judicial, por ser inadmissível pedido visando reformulação de sua própria vontade.

Paulo de Barros Carvalho⁸⁶ observa que, depois de percorrido o processo administrativo fiscal, chegando a entidade tributante ao ponto de decidir, definitivamente, sobre a inexistência de relação jurídica tributária ou acerca da ilegalidade do lançamento, não tem mais sentido pensar na propositura, pelo Fisco, de ação anulatória da mencionada decisão. Ele chega a esta conclusão de forma implícita ao partir da premissa de que estes dois atos (inexistência da relação jurídica tributária e ilegalidade do lançamento) não se consubstanciam em lesão ou ameaça de direito do ente tributante e por este motivo, não é cabível a propositura pelo fisco de ação que objetive sua anulação. Alcides Jorge Costa⁸⁷ chega também, de forma implícita, a esta mesma conclusão ao afirmar que “[...] se a decisão declara inexistente o crédito tributário por qualquer motivo, o caso não é de extinção, pois não se extingue o que não existe”, pressupondo o citado autor, como imperativo lógico, a impossibilidade de configuração de lesão ou ameaça de um direito cuja inexistência é decretada pelo próprio titular. Luciano Amaro⁸⁸, ainda que não literalmente, também adere à idéia de Paulo de Barros de Carvalho no sentido de que as decisões administrativas em discussão não podem acarretar lesão ou ameaça de direito ao ente tributante. Retira-se esta conclusão de sua assertiva no sentido de que a decisão definitiva (judicial ou administrativa) não extingue direito material, ou declarando a inexistência de tal direito ou a existência de uma causa extintiva da obrigação tributária, como, por exemplo, a decadência e a remissão, de onde se conclui que não pode haver lesão ou ameaça de direito inexistente.

⁸⁴ Ver item 5.6 que é abordado no capítulo 5..

⁸⁵ BITTAR, Djalma. **Relação Jurídica Tributária Instrumental**. São Paulo: LTr, 2002, p. 106

⁸⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 470-471.

⁸⁷ COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das Obrigações Tributárias**. São Paulo: Edusp, 1991, p. 41-42.

⁸⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 366-367.

Cintra, Grinover e Dinamarco⁸⁹ afirmam que uma decisão administrativa no campo tributário, julgada de forma favorável ao contribuinte, não tem a menor condição de ser apreciada pelo Poder Judiciário, pois não há como se admitir que o ente tributante recorra à Justiça com o objetivo de discutir a existência de um direito que ele próprio, pelos caminhos regulares do processo administrativo fiscal, entendeu inexistir. Os citados autores afirmam ainda que é titular da ação a própria pessoa que se diz titular do direito subjetivo material cuja tutela pede. Assim, é óbvio que falte legitimidade *ad causam* ao ente tributante, como decorrência indiscutível da inexistência de direito postulável e da impossibilidade lógica de demandar contra ato próprio.

Sacha Calmon Navarro Coelho⁹⁰ é contundente ao afirmar que a Fazenda Pública não pode ir a juízo pedir anulação de decisão administrativa a ela contrária, pelo simples motivo de que ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, pela falta de interesse de agir, acrescentando que a decisão administrativa contrária a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue o crédito tributário. Argumenta ainda que inexistente, no Direito brasileiro, ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela Administração, sendo ela própria a autora. Diz também que a razão que leva nosso direito positivo a não acolher tal ação, está no fato de que, ao agir assim, se esbarraria nos princípios do direito processual, por não haver possibilidade jurídica, onde inexistente interesse de agir, cuidando da situação em questão de *venire contra factum proprium*.

Marcus Vinicius Neder e Maria Tereza Martinez Lopes⁹¹ entendem que é evidente que a garantia constitucional de acesso ao Poder Judiciário não pode ser invocada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para recorrer de decisão final que lhe for desfavorável na esfera administrativa. Sustentam os referidos autores que tal situação seria impossível, uma vez que as ditas decisões emanam de órgãos administrativos criados para manifestar a vontade da administração, de forma paritária integrados por representantes dos contribuintes, advindo de vários seguimentos da sociedade. Argumentam ainda que pedir a anulação da decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, quando favorável ao contribuinte, retira a razão para a existência destes órgãos.

⁸⁹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido R. **Teoria Geral do Processo**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 258-260.

⁹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op cit.

⁹¹ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ, Maria Tereza. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**, op. cit., p. 415-416.

Marco Aurélio Grego⁹² entende que a decisão corresponde à manifestação definitiva da pessoa jurídica sobre determinada questão, pois foi o credor que se pronunciou, concluindo que não existia o crédito que o lançamento apontava, não podendo, portanto, a Fazenda Pública, como parte, propor ação contra decisão por ela mesma proferida. Ressalta, entretanto, que, se a decisão contiver um vício de ilegalidade, tem aplicação o previsto na Súmula 473 do STF⁹³, que determina que a Administração pode anular seu próprio ato, ressalvando-se, neste caso, a apreciação judicial desta anulação. Esclarece ainda que, se a lei reguladora do funcionamento do órgão julgador dispuser que a apreciação de questões de legalidade dos atos tributários compete exclusivamente ao órgão julgador (uma competência exclusiva de exame de legalidade), proferida a decisão administrativa, não há outro órgão investido de tal competência e, neste caso, não caberá anulação do ato pela própria administração. Poderá ela ocorrer, no entanto, se houver “avocação”⁹⁴, pelo chefe do Poder executivo, pois este enfeixa todas as competências legalmente atribuídas aos órgãos administrativos. Por fim, ele resume seu pensamento afirmando que entende que não cabe a propositura de ação anulatória, pois a mesma pessoa seria autora e ré. Porém, se houver vício de ilegalidade, poderá caber anulação (Súmula 473) diretamente pelo órgão que puder ser competente para tanto, ou mediante avocação pelo chefe do Poder Executivo.

⁹² GRECO, Marco Aurélio. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). [Resposta à questão 5], op. cit., p. 708-709.

⁹³ Súmula 473: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados 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”.

⁹⁴ A avocação caracteriza-se quando um órgão superior atrai para si a competência para cumprir determinado ato atribuído a outro inferior. Conforme o art. 11 da Lei 9.784/99 (Lei do procedimento administrativo federal), “a competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos”. A possibilidade de avocação também é uma característica da competência. O artigo 15 da citada Lei federal restringiu a possibilidade de avocar, só o permitindo, em caráter excepcional e por motivos relevantes, devidamente justificados.

5 ANÁLISE DOS PRINCIPAIS ARGUMENTOS RELACIONADOS AO TEMA

Neste capítulo, são analisados os fundamentos teóricos e jurídicos utilizados no PGFN nº. 1.087/04 e na Portaria nº. 820/04, bem como as principais questões e argumentos utilizados pelos estudiosos do Direito quando abordam o tema em questão. São eles: a legitimidade do direito de agir da Administração, a possibilidade de o contribuinte figurar como réu, a nulidade dos atos administrativos, a inafastabilidade do controle jurisdicional, a segurança jurídica, a coisa julgada no julgamento administrativo, a validade dos artigos 42 e 45 do Decreto nº. 70.235/72, bem como do artigo 156, IX do CTN e a provável desvalorização dos órgãos de julgamento administrativo fiscal.

5.1 LEGITIMIDADE DO INTERESSE DE AGIR DA ADMINISTRAÇÃO

Muitos doutrinadores argumentam que, sendo a decisão dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, um ato jurídico emanado pela própria Administração, não pode ser por ela mesma questionada através da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), pois isto feriria o princípio da Unidade da Pessoa Jurídica do Direito Público e, conseqüentemente, o da Unidade de Sua Vontade. De fato, tanto a PGFN, quanto os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais são ligados e vinculados ao Ministério da Fazenda, que, por sua vez, é um órgão do Poder Executivo Federal, ou seja, são todos submetidos hierarquicamente à União. Em relação à Procuradoria, não há dúvidas quanto a existência desta submissão, entretanto, em relação aos órgãos julgadores, a questão precisa ser mais bem discutida.

Alguns autores entendem que os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais têm características diferenciadas dos outros órgãos da Administração, não podendo as decisões deles emanadas serem vistas como atos da Administração. Esses autores defendem a idéia de que os Conselhos de Contribuintes possuem características peculiares que lhes proporciona uma autonomia e uma imparcialidade pouco comuns nos órgãos ligados à Administração Pública. Esta idéia é corroborada por Aurélio de Pitanga Seixas¹, ao afirmar que a determinação, através de lei, de uma autoridade, para conhecer e decidir sobre recurso do contribuinte, restringe a atuação da autoridade julgadora, que deve obedecer às formalidades constantes na lei instituidora do recurso e dentro de sua estrita competência.

¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 1985. p.136 –137.

Outro autor que também tem este pensamento é Bonilha², ao argumentar que os órgãos de julgamento administrativos tributários encontram-se totalmente desvinculados e sem nenhuma subordinação à cúpula fazendária, podendo decidir de forma totalmente descompromissada, com a aplicação de todo o ordenamento jurídico, especialmente as normas constitucionais. O mestre português Alberto Xavier assim se pronuncia sobre a matéria³:

Uma das características essenciais dos órgãos judicantes da Administração, à semelhança do que sucede como órgãos independentes de que fala a doutrina Européia, é não deverem obediência a nenhum outro órgão ou entidade não incorrendo em desobediência se tomarem decisões diversas das desejadas ou das pretensamente impostas de fora de tal modo que os titulares desses órgãos não podem ser responsabilizados pelo fato de tomarem deliberações contrárias a quaisquer órgãos e diretrizes.

Em resumo, o pensamento até aqui demonstrado denota a idéia de que, embora os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais pertençam à estrutura da Administração, têm características distintas de outros órgãos da Administração Pública, não estando sujeitos ao princípio da Hierarquia e, possuindo composição paritária com a presença de representantes dos contribuintes, as decisões por ele proferidas produzem efeitos somente em relação ao caso concreto. Sendo assim, possui a Administração interesse em reverter as decisões destes órgãos emanadas, quando manifestamente contrárias aos princípios tributários, principalmente ao da Legalidade e ao da Generalidade.

Entretanto, existem doutrinadores que divergem do entendimento anteriormente disposto, sob o argumento de que os órgãos julgadores citados, apesar de desfrutarem de uma relativa independência funcional, encontram-se integrados à estrutura administrativa do Ministério da Fazenda, estando subordinados hierarquicamente ao Poder Executivo da União, faltando, portanto, ao Poder Público interesse de agir.

Segundo esses autores, os órgãos que fazem o julgamento administrativo tributário, apesar de exercerem atividade distinta da denominada Administração Ativa, assim como esta, agem sob a égide da mesma pessoa do Direito Público, que é o Ministério da Fazenda, que por sua vez é um órgão do Poder Executivo Federal. Tanto os órgãos judicantes quanto os demais órgãos da administração ativa fazendária estão subordinados à vontade do

² BONILHA, Paulo César. A pessoa do julgador administrativo In: Rocha, Valdir Oliveira Rocha (Coord). **Processo Administrativo Fiscal**, - 5º volume. São Paulo: Dialética, 2000, v.5, p.155.

³ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 42.

Estado de fazer o lançamento do crédito tributário e arrecadar tributos, tendo o Conselho de Contribuintes a importante função de estabelecer limites a esta pretensão. Como bem aborda o professor James Marins⁴, tem-se no "procedimento administrativo tributário" o caminho para consecução do ato de lançamento, abrangendo, inclusive, a fiscalização tributária e a imposição de penalidades. Feito o lançamento e o contribuinte não concordando com ele, faz a impugnação do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal de Lançamento, surgindo a partir daí o processo administrativo tributário como meio de solução administrativa dos conflitos fiscais. O mestre Hugo de Brito Machado⁵ assim se pronuncia sobre esta questão.

Admitir que a Administração Pública ingresse em juízo para questionar os atos dos órgãos de julgamento que a integra é admitir – um redobrado absurdo – que esse órgão de julgamento seja uma pessoa jurídica distinta daquela.

O Estado, enquanto titular de direitos, é considerado pela Administração Pública. Conceito no qual encartam inclusive órgãos de julgamento dos Poderes Legislativo e Judiciário, que não estejam no exercício das respectivas funções, legislativa e jurisdicional. É essa administração, que é o próprio Estado como sujeito das relações jurídicas, que se coloca como sujeito das relações jurídicas.

O Estado-administração, por seu turno, pratica funções de controle de legalidade, por meio dos Órgãos de julgamento administrativo. Não está, porém, exercitando função jurisdicional, no sentido de garantia constitucional segundo a qual nenhuma lesão ou ameaça a direito pode ser subtraída à apreciação do Judiciário. Só o Estado-jurisdicção, corporificado pelos órgãos do Poder Judiciário, presta esta importante garantia.

Assim, quando um órgão de Julgamento administrativo decide um conflito entre o particular e o Estado-administração, é o próprio Estado, titular de relações jurídicas que está manifestando sua vontade. Não se compreende possa, portanto pedir proteção ao Estado-jurisdicção, que por ficção jurídica foi criado tão-só para proteger aqueles que são dotados de poder, contra aqueles que, corporificando o Estado-administração. Eventualmente descumprem os seus deveres e praticam atos a ordem jurídica estabelecida.

È, portanto, um grave equívoco imaginar-se que a Administração pode ir a Juízo defender-se contra seus próprios atos.

⁴ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003. p. 162.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito: Algumas considerações do Processo Administrativo Tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 157-158.

Ainda sobre o argumento de não haver distinção entre a denominada Administração Ativa e a função judicante, convém reproduzir o pensamento de Schubert de Farias Machado⁶ sobre a matéria:

Primeiro, a lei não divide a administração em *Ativa e Judicante*. A Administração é una. *O Conselho de Contribuintes* integra organicamente a Administração. A decisão deste colegiado é, sobretudo, uma decisão da Administração.

Segundo, os membros do *Conselho de Contribuintes* são regularmente nomeados e empossados no cargo e ficam sujeitos ao regime jurídico do funcionalismo público, inclusive para fins penais. Nada os distingue entre si.

Terceiro, existe uma falsa paridade na formação dos Conselhos. Além da metade dos membros desses colegiados, a Administração detém a presidência dos mesmos, a quem cabe voto de desempate.

Quarto, a participação de pessoas indicadas pelos contribuintes não retira a legitimidade desses colegiados decidirem pela Administração. Aqui invocamos nosso testemunho pessoal. Muitas vezes presenciamos os representantes dos contribuintes votando pela integral manutenção das exigências fiscais, em sentido contrário ao voto dos representantes da Fazenda, que decidem pela extinção do crédito tributário. Essa realidade pode ser facilmente constatada por qualquer um que frequente as seções de julgamento do *Conselho de Contribuintes*.

Quinto, a pluralidade de vontades está presente em toda a Administração, sendo comum até mesmo a discordância pública entre Ministros de Estado. É exatamente por isso que a lei fixa a competência para a prática dos atos administrativos. No caso em exame, a competência para decidir sobre a legalidade do lançamento tributário está legalmente reservada ao *Conselho de Contribuintes* e não ao Ministro da Fazenda.

Último, dizer que a vontade da *Administração Ativa* é diferente e melhor que a decisão dos *Conselhos de Contribuintes*, devendo por isso prevalecer, consiste em juízo de valor que estabelece uma inadmissível censura prévia. Na verdade, a *vontade natural* da chamada *Administração Ativa* é *maximizar* a arrecadação tributária. Essa vontade – essencialmente financeira – não pode guiar o processo de controle da legalidade do lançamento tributário. De qualquer forma, em matéria tributária a vontade

⁶ MACHADO, Schubert de Farias. O ingresso da Fazenda Pública em juízo para anular a decisão final proferida no Processo Administrativo. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 358-359.

dos sujeitos da relação (fisco e contribuinte) é o que menos importa, posto que é atividade plenamente vinculada.

Ressalte-se ainda que a relação de tributação não é simples, ocorrendo de forma dialética entre os sujeitos ativo e passivo, através de um complexo conjunto de normas e procedimentos. Esta situação faz com que seja necessário um rigoroso controle da legalidade do lançamento, o que nos leva a concordar com Antonio Berliri⁷ que entende ser o controle da legalidade dos atos administrativos fiscais um dos problemas centrais do direito tributário, na medida em que, de sua solução, dependerá o correto funcionamento do sistema tributário. Este controle da legalidade é efetivado em obediência ao princípio da Autotutela da Administração Pública que se consubstancia no controle que a administração pública exerce sobre os próprios atos, com a possibilidade de anular os ilegais e revogar os inoportunos⁸.

Este exercício do poder de autotutela no campo fiscal que é efetuado principalmente através do processo administrativo fiscal, e tem os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais como órgãos essenciais para sua efetivação. Como estes órgãos pertencem à estrutura do Ministério da Fazenda, fica caracterizada a vinculação entre eles e a União. Esta situação pode ser ratificada através da análise do pensamento de Marcelo Caetano⁹ que diz o seguinte:

[...] na pessoa coletiva a vontade manifestada pelo órgão é imputada à própria pessoa, isto é, a pessoa manifesta-se através do órgão. É através dos seus órgãos que, tal como as pessoas físicas, as pessoas jurídicas conhecem, pensam e querem. O órgão não tem existência distinta da pessoa, a pessoa não pode existir sem órgãos. Os atos dos órgãos são atos da própria pessoa e tudo quanto diz respeito às relações entre os diversos órgãos da mesma pessoa jurídica têm um caráter meramente interno.

Do que foi aqui considerado, conclui-se que, mesmo que a denominada Administração Ativa não concorde com a decisão dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que representam a administração judicante, ela não tem capacidade processual de ingressar com uma ação judicial pleiteando a reforma da decisão,

⁷ BERLIRI, Antonio. Per um Miglior Funzionamento della Giustizia Tributaria. **Scritti Scelti de Direito Tributário**. Milano: Giuffrè, 1990. p.899.

⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p.73.

⁹ CAETANO, Marcelo. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro:Forense, 1977. p 64.

pois somente teria competência para tal a União Federal. Entretanto, como foi claramente visto neste item, em uma análise mais apurada, verifica-se que é esta mesma União a pessoa jurídica sob a égide da qual funcionam os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, de onde se pode inferir ser impossível a interposição da ação judicial, ora discutida, pois a mesma pessoa jurídica, no caso a União Federal, seria autora e ré, situação é inadmissível e se constitui, inclusive, em uma das causas de extinção do processo de acordo com o que dispõe o artigo 267, IX¹⁰ do Código de Processo Civil (CPC).

5.2 POSSIBILIDADE DE O CONTRIBUINTE FIGURAR COMO RÉU

Diante da argumentação quanto à ilegitimidade do interesse de agir da Administração para ir a juízo anular sua própria decisão, por ser inadmissível que o seu pedido seja dirigido contra ela própria¹¹, surge a discussão se seria possível que o contribuinte figurasse na citada ação na condição de réu. A princípio, poderia até parecer lógico este entendimento, pelo fato de ele ter sido o principal favorecido com a decisão administrativa que a Fazenda Pública pretende anular. Entretanto, esta situação não pode prosperar pelos motivos a seguir expostos.

Inicialmente, cabe frisar que a Fazenda Pública, ao ajuizar uma ação visando anular uma decisão administrativa, estaria exercendo um direito subjetivo. Partindo-se do pressuposto de que um direito subjetivo se constitui em um poder conferido pela norma jurídica de exigir de outrem um determinado comportamento, pode-se enquadrar a ação processual na ampla categoria deste direito, na medida em que o interesse na prolação de uma sentença é garantido pelos recursos processuais. A ação, portanto, é o direito do exercício da atividade jurisdicional, que permite ao titular de uma prestação fazer com o que o devedor cumpra a prestação não efetivada de forma voluntária. O autor da ação é aquele que tem uma pretensão resistida (*quis res iudicium deducit*), caracterizando-se a resistência pelo não cumprimento do dever jurídico de prestar o objeto da relação jurídica, enquanto o réu seria aquele que não satisfaz a pretensão do autor (*is contra quem res in iudicium deducitur*).

No caso em questão, o contribuinte jamais poderia ser considerado responsável pelo não atendimento da pretensão da Fazenda Pública, pois ele apenas exerceu o seu direito de impugnar, em instância administrativa, um Auto de Infração ou uma Notificação de

¹⁰ “Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito : [...] X - quando ocorrer confusão entre autor e réu; [...]”

¹¹ Estudo feito no item 5.1 retrocitado.

Lançamento, (manifestando sua discordância), e teve atendido o seu pleito. A Fazenda Pública pediu ao Conselho de Contribuintes e à Câmara Superior de Recursos Fiscais que fosse julgado improcedente o recurso do contribuinte e foi desatendida. Portanto, quem praticou o ato considerado lesivo à Fazenda Pública foi o órgão que fez o julgamento da lide tributária, e não o contribuinte, que, apesar de ter sido beneficiado com a decisão, não pode ser por ela responsabilizado e, conseqüentemente, ter contra ele interposta uma ação com base nesta motivação.

Tome-se, como exemplo, uma situação similar à que se está ora se discutindo, que é a licitação. Suponha-se que um órgão da administração pública elimine um dos concorrentes, sob a argumentação de que existe alguma irregularidade na documentação. É evidente que a empresa que foi excluída, ao se sentir lesada e resolver interpor uma ação, não vai colocar na condição de réu aquele que ganhou a concorrência, pois nesta condição deve figurar a Administração. O licitante vencedor por correr o risco de também vir a suportar o ônus da decisão proferida na suposta ação, pode até compor o seu pólo passivo (formando-se neste caso um litisconsórcio¹²), mas não na condição de réu, pois não foi ele o responsável pelo ato que eliminou o seu concorrente.

Esta mesma situação se aplica ao caso em questão, em que a pretensão da Fazenda Pública somente pode ser a anulação ou reforma das decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais e não o recebimento do tributo que ele entende ser devido, pois, neste caso, a ação apropriada seria a execução fiscal. Sendo assim, fica mais uma vez ratificado que o contribuinte jamais pode figurar no pólo passivo da relação processual na parte passiva principal, visto que não tem legitimidade para tanto, pois não resistiu a pretensão, nem pode satisfazê-la. Para que se consolide o entendimento aqui exposto, recorrer-se-á, à lição de Hugo de Brito Machado¹³:

[...] o contribuinte não pode ser réu por que ele não praticou o ato supostamente ilegal, ou lesivo aos interesses da Fazenda. Não resistiu à pretensão desta de obter do Conselho de Contribuintes uma decisão administrativa a seu favor. Quem proferiu esta decisão foi a própria Administração Pública, vale dizer foi a própria Fazenda Nacional. Não

¹² Segundo Didier Jr “ [...] litisconsórcio se constitui na reunião de duas ou mais pessoas assumindo simultaneamente a posição de autor ou de réu”. (DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 6. ed. Salvador: JusPodivum, 2006, v. 1 .P.271)

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. Ação da Fazenda Pública para anular decisão da Administração Tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **Processo Judicial Tributário**. São Paulo. Quartier Latin. 2005.p.114.

obstante favorecido por tal decisão, não pode o contribuinte ser por ela responsabilizado. Nem é razoável que o seja, deixando-se de cobrar a responsabilidade daqueles que realmente praticaram o ato que na ação pretende a Fazenda Pública desconstituir.

Caso a citada ação seja promovida, constando o contribuinte na condição de réu, estar-se-á caracterizada a ilegitimidade passiva, o que ensejaria a extinção do processo sem julgamento do mérito. Saliente-se que o contribuinte, por possuir, efetivamente, um grande interesse na solução que será dada ao suposto processo, pode até vir a integrar o pólo passivo da ação, na condição de assistente, de acordo com o disposto no artigo 50 do CPC¹⁴ ou até mesmo ser incluído pela Fazenda Pública em uma das hipóteses de intervenção de terceiros permitidas pelo citado diploma legal¹⁵. No entanto, ele jamais poderá figurar isoladamente no pólo passivo, tendo que necessariamente constar o Conselho de Contribuintes na condição de réu, situação esta que também inviabilizaria a propositura da hipotética ação, pois a Administração Pública não poderia figurar nos dois pólos da relação processual, pelos motivos já expostos¹⁶.

Por fim, cabe salientar que, embora indevidamente, a Fazenda Pública na ação que pretenda reformar a decisão administrativa em questão, coloque como sujeito passivo o Conselho de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais e/ou o contribuinte que se favoreceu da citada decisão, eles terão legitimação para contestar, pois de acordo com os ensinamentos de Liebman¹⁷, a legitimação passiva é totalmente diferente da legitimação para contestar. Esta legitimação para defender-se origina-se do simples fato de ter sido chamado a juízo e esta será, inclusive sua oportunidade para, se for o caso, alegar a sua falta de legitimidade passiva, ou seja, a sua condição de pessoa estranha à controvérsia que constitui o objeto do processo.

¹⁴ “Art. 50. Pendendo uma causa entre duas ou mais pessoas, o terceiro, que tiver interesse jurídico em que a sentença seja favorável a uma delas, poderá intervir no processo para assisti-la. Parágrafo único. A assistência tem lugar em qualquer dos tipos de procedimento e em todos os graus da jurisdição; mas o assistente recebe o processo no estado em que se encontra.”

¹⁵ As regras relativas à intervenção de Terceiros, estão dispostas no Livro I, Título II Capítulo VI do Código Civil, que é composto pelos artigos 56 ao 80.

¹⁶ Estudo feito no item 6.1 retrocitado.

¹⁷ LIEBMAN, Enrico Tullio. **Manual de Direito Processual Civil**. Tradução de Cândido Rangel Dinamarco.. Rio de Janeiro: Forense, 1984. V.I. p. 159.

5.3 NULIDADE DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

Uma das principais alegações constantes, tanto no parecer quanto na Portaria, bem como por aqueles que defendem a postulação judicial em questão, fundamenta-se na argumentação de que as decisões dos Conselhos de Contribuintes possuem natureza de atos administrativos, sendo, portanto, passíveis de anulação. Odete Medauar¹⁸ entende que o ato administrativo se constitui em uma das formas de expressão das decisões tomadas por órgãos e autoridades da Administração Pública, e produz efeitos jurídicos, em especial no sentido de reconhecer, modificar, extinguir direitos ou impor restrições e obrigações, com observância da legalidade. Com base neste conceito e partindo do entendimento de que o Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais são órgãos pertencentes à Administração Pública¹⁹, há que se concordar com o pensamento manifestado no Parecer da PGFN nº. 1087/2004²⁰, no sentido de que as decisões por ele proferidas se consubstanciam em um ato administrativo. Entretanto, no que se refere à nulidade dos atos administrativos e a possibilidade de invalidação²¹ das citadas decisões pelo Poder Judiciário, entende-se que a matéria necessita ser melhor analisada mais aprofundadamente, o que será feito a seguir.

De acordo com os ensinamentos do doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello²², a ausência de leis administrativas que sistematizassem situações de invalidade e seus efeitos²³ fez com que surgissem três posições doutrinárias, quanto aos atos inválidos no Direito Administrativo brasileiro, que são as seguintes: a) aqueles que entendem que o vício sempre acarreta a nulidade do ato; b) os que sustentam que a tradicional distinção entre atos nulos e anuláveis, aplica-se ao Direito Administrativo e c) aqueles que defendem a existência de uma divisão tricotômica em atos nulos, anuláveis e inexistentes.

¹⁸ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 4. ed. São Paulo: RT, 2000. p 159.

¹⁹ Conforme item 5.1 supracitado.

²⁰ O Parecer foi analisado no capítulo 4, item 4.2.

²¹ Invalidação do ato administrativo segundo Benjamin Zymler “ [...] é a supressão, com efeito retroativo, de um ato administrativo ou da relação jurídica dele nascida por haverem sido produzidos em desconformidade com a ordem jurídica”. (ZYMLER, Benjamin. **Direito Administrativo**. Brasília: Fortium, 2005. p. 76.)

²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 410.

²³ Esta situação não aconteceu no Direito Privado, onde houve uma normatização das invalidades que segundo Calmon de Passos, levou em consideração o papel da vontade no enlace entre o “suposto e a consequência de quem o pratica”. Para o citado autor, a invalidade foi disciplinada com vistas à vontade e aos objetivos perseguidos com a realização do ato, valorizando tudo quanto a macula. (PASSOS, J. J. Calmon de. **Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.p. 106).

Os defensores da primeira corrente, como pode ser visto através do pensamento de Hely Lopes Meireles²⁴, se baseiam no argumento relacionado a distinção que o Direito Privado faz em atos anuláveis e nulos, sendo que os primeiros ofendem interesses privados, disponíveis pelas partes, e os segundos, ofendem interesses públicos que são indisponíveis. Daí adviria a sua inaplicabilidade ao Direito Administrativo, pois a inviabilidade do ato administrativo ofenderá sempre um interesse público e por isto coincidirá com a nulidade. Além disto, a manutenção de atos ilegítimos contrariaria o princípio da legalidade.

O pensamento de Oswaldo Aranha Bandeira de Mello²⁵ se enquadra na segunda corrente, fazendo a seguinte distinção entre atos nulos e atos anuláveis. a) os atos anuláveis são convalidáveis, ou seja, conhecido o vício, há formas de corrigi-lo retroativamente, enquanto, em relação ao nulos, isto não acontece, sendo, portanto, não convalidáveis; b) os atos nulos, quando em juízo, podem ser fulminados através de provocação do Ministério Público quando este seja competente para intervir no feito, ou *ex officio* pelo juiz, enquanto os anuláveis para serem fulminados dependem da argüição dos interessados; c) Os atos nulos prescrevem em *longi temporis* (20 anos), enquanto os anuláveis prescrevem *brevi temporis*.

Já a terceira corrente pode ser representada pelo pensamento de Seabra Fagundes²⁶, que também rejeita a dicotomia encontrada no Direito Privado, sob o argumento de que neste a finalidade principal é “ [...] restaurar o equilíbrio individual violado” havendo, por este motivo, “[...] uma limitação nos interesses atingidos com a fulminação do ato, situação que não ocorre no direito público, onde ao contrário, são afetados múltiplos sujeitos e interesses”. Assim, o interesse público ferido por ato ilegítimo, poderia ser atingido de uma forma mais gravosa se houvesse a fulminação retroativa do ato ou mesmo a sua supressão. Argumenta, ainda, que por estas razões, a classificação adotada no pelo Direito Civil, não é adaptável ao Direito Administrativo. Prossegue o citado autor, afirmando que a gravidade do vício deve ser apurada concretamente em face da repercussão sobre o interesse público, bem como, que os atos se apresentarão, no Direito Administrativo, como absolutamente inválidos (ou nulos), relativamente válidos (ou anuláveis) ou apenas irregulares (defeitos leves), geralmente com erros de forma. Os primeiros são fulmináveis com supressão total dos efeitos,

²⁴ MEIRELLES, Hely, Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 163-164 e 188.

²⁵ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Forense, 1974. v.2, . p 492 e ss.

²⁶ FAGUNDES, Seabra. **O Controle dos Atos Administrativos no Poder Judiciário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 60 e ss.

já nos segundos ressalvam-se os efeitos passados ou alguns deles e, nos terceiros, apesar de serem viciados, perduram.

Ressalte-se que Antônio Carlos Cintra do Amaral²⁷ aproxima-se da segunda corrente de pensamento, ao adotar como critério decisivo para distinguir os tipos de invalidade a possibilidade ou impossibilidade de convalidar-se o vício do ato. Ele rejeita a terminologia “nulos” ou “anuláveis”, preferindo utilizar as expressões “convalidáveis” e “não convalidáveis”. O mesmo acontece com Celso Antônio Bandeira de Mello²⁸, que inclui ao lado dos atos anuláveis e nulos, a categoria dos atos inexistentes²⁹ e faz a divisão entre atos anuláveis, que são susceptíveis de convalidação, e atos nulos e inexistentes em que esta situação não ocorre. Salienta o citado autor, que na sua visão, a convalidação é o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido e que em nada se incompatibiliza com interesses públicos, ou seja, em nada atinge o Direito Administrativo. Pelo contrário, exatamente para atender a interesses públicos, é conveniente que a ordem normativa reaja de forma diferente ante as diversas categorias de atos inválidos.

Um outro item que merece ser estudado diz respeito aos principais meios de se desfazer um ato administrativo, que são a anulação e a revogação. De acordo com Odete Medauar³⁰, no Direito Administrativo brasileiro a distinção entre estas duas figuras é fixada pela conjugação de três critérios³¹. Pelo critério objetivo ou de fundamento, a anulação ocorre por razões de ilegalidade, enquanto a revogação está baseada em motivos de mérito,

²⁷ AMARAL, Antônio Carlos Cintra do, **Extinção dos Atos Administrativos**, São Paulo: RT.

²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**, op cit. p 413.

²⁹ Para o citado autor “[...] os atos inexistentes correspondem a condutas criminosas ofensivas a direitos fundamentais a pessoa humana, ligados à sua personalidade ou dignidade intrínseca e, como tais, resguardados por princípios gerais de Direito que informam o ordenamento jurídico dos povos civilizados [...]”. Ele utiliza como exemplo no direito privado a exploração do lenocídio ou o ajuste para que alguém mate determinado indivíduo. (MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**, op cit. p 413). Weida Zancaner denomina os citados atos de “absolutamente insanáveis” e cita como exemplos no Direito Administrativo uma ordem de uma autoridade para que seu subordinado torture um preso, autorização para que alguém explore trabalho escravo, licença para que um estabelecimento funcione como casa de lenocínio, autorização para que sejam saqueadas casas de devedores do fisco. (ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da Invalidação dos Atos Administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p.97.)

³⁰ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**, op.cit. p 185.

³¹ Maria Sílvia Zanella do Prietto, apesar de não fazer a subvisão em critérios, chega praticamente às mesmas conclusões. Para a citada autora, a anulação é a extinção de um ato administrativo por razões de ilegalidade, isto é, em virtude do ato anulado ter sido contrário à legislação vigente na época de sua expedição. Ela produz efeitos retroativos *ex tunc*, pois a ilegalidade invalida o ato desde que este foi emitido, impedindo que ele produza efeitos. Ela ressalta que é condição necessária a caracterização de uma real ilegalidade, sem o que não poderá se falar em anulação ou invalidação do ato combatido. Por outro lado, a revogação é a extinção do ato administrativo por razões de oportunidade e conveniência da Administração. Ou seja, não há qualquer ilegalidade no ato que se está revogando, mas apenas uma conveniência do Estado em revogá-lo. Pelo fato de não estar maculado de ilegalidade, a revogação é *ex nunc*, ou seja ela não retroage, produzindo seus efeitos somente até o momento de sua revogação. O ato que está sendo revogado produz efeitos jurídicos desde que foi expedido. Este entendimento atende ao preceito constitucional disposto no artigo art. 5º, inciso XXXVI, da CF/88 que protege a ato jurídico perfeito. (DI PIETRO, Maria Sílvia Zanella. **Direito Administrativo**, op. cit. p.182-183).

relacionada, portanto, à conveniência e oportunidade. Conforme o critério do poder competente, também chamado de critério subjetivo, a anulação consiste na supressão do ato administrativo ou pela própria administração, ou pelo Poder judiciário; já na revogação isto somente poderá ocorrer através da própria Administração. Segundo o ângulo dos efeitos, a anulação elimina o ato administrativo com efeitos *ex tunc*, ou seja, com efeitos pretéritos e revogação produz efeitos *ex nunc*, ou seja, ela produz efeitos futuros.

Diante do que foi exposto, fica evidente que as decisões dos Conselhos de Contribuintes somente podem submeter-se à anulação e nunca à revogação. Referindo-se, portanto, às questões de ilegalidade, podem ser suprimidas pela administração, produzindo efeitos retroativos *ex tunc*. Diante disto, há que se concordar com o pensamento de Diogo Ferraz³² no sentido de que um ato administrativo, como as decisões ora analisadas, somente pode ser considerado efetivamente lesivo à Administração Pública e, conseqüentemente, passível de anulação, quando decorrer de uma prática de ato ilícito que acarrete uma nulidade absoluta, como, por exemplo, ter sido realizado por pessoa incompetente ou, mediante corrupção, ser proveniente de fraude, má-fé, conluio etc. Neste caso, não se pode vedar que a Administração venha buscar a anulação de seus atos eivados de ilegalidade, pois não se pode admitir que eles gerem efeito jurídico para aqueles que de alguma forma se beneficiarão da prática do citado ato.

Já um ato administrativo que obedeça a todos os requisitos de legalidade, que exprima uma posição consciente e voluntária da Administração Pública, sem qualquer vício que revele uma desconformidade com a lei, não poderá ser livremente invalidado em prejuízo dos demais interessados neste ato. Neste caso, a invalidação do ato administrativo encerra hipótese de revogação, pois está baseada em motivos de mérito, decorrendo de um juízo de conveniência da Administração e, portanto, não atinge os direitos já adquiridos pelas demais pessoas que, de alguma forma, estão relacionadas ao referido ato. Vê-se, assim, que a decisão do Conselho de Contribuintes, ainda que favorável ao contribuinte, somente gerará, efetivamente, lesão à Administração Pública quando resultar de uma flagrante ilegalidade, tais como as anteriormente citadas. Se esta decisão for baseada, a título de hipótese, em uma das várias interpretações possíveis do texto legal, não denotará a existência de qualquer tipo de ilegalidade ou nulidade, não sendo viável o seu questionamento pela Administração Pública junto ao Poder Judiciário. Não se pode esquecer que o processo administrativo fiscal é um procedimento de autocontrole da própria Administração Pública, com a finalidade de apurar a

³² FERRAZ, Diogo. **A Impossibilidade Jurídica do Questionamento Judicial**. Disponível em: <<http://www.portatributario.com.br/legislacao/portariapgf820.htm>>. Acesso em 26 de out. de 2006.

existência e o montante correto dos débitos fiscais. Antes de ser um direito do contribuinte, é um dever da Administração fazer este controle, pois não é nem do interesse do administrado, nem do poder público, que se faça a cobrança para o Estado de valores que não são devidos.

5.4 INAFSTABILIDADE DO CONTROLE JURISDICIONAL

Atualmente, aumentam cada vez mais os debates relacionados à fundamentação do próprio Direito e à legitimidade de suas decisões, sejam elas administrativas ou judiciárias. É neste contexto que o princípio da Inafastabilidade Jurisdicional tem crescido de importância, passando o Estado a ter também o dever de oferecer ao jurisdicionado, não somente o caminho para obter os seus direitos, como também proporcionar que estes sejam efetivamente satisfeitos.

O princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional é contemplado no artigo 5º, XXXV, da Constituição brasileira de 1988 (CF/88)³³, que estabelece que a lei não pode excluir da apreciação do Judiciário qualquer lesão ou ameaça de direito e tem por objetivo principal evitar que o cidadão tente solucionar, por si próprio, problemas cuja competência institucional lhe é privativa, pois somente o Poder Judiciário tem jurisdição. Cabe ressaltar que o referido inciso engloba não somente a lesão como também a ameaça de direito, dando-se ênfase, desta forma, a função preventiva da jurisdição.

O princípio em questão, corresponde ao direito de ação e suas características principais são a seguir discutidas. A primeira delas é a autonomia, pois embora ele vise proteger um direito material que o autor da ação entende lesado, ele não se confunde com o direito material que se pretende defender e não depende da efetiva existência deste direito, para que possa ser exercido. Assim, o direito de ação existe por si só e pode ser exercido mesmo que não exista nenhum direito material a ele subjacente. Afirma-se, também, que a ação é um direito abstrato porque independe do resultado final do processo, ou seja, a natureza abstrata do direito de ação independe de qualquer fato ou resultado exercido por aqueles que tenham ou não razão, situação esta que somente será determinada quando da prolação da sentença pelo juiz. Diz-se ainda que o direito de ação tem caráter subjetivo pelo

³³ “Art 5º . Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito a vida, á liberdade, a igualdade , à segurança e a propriedade nos termos seguintes: [...] XXXV – A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito. [...]”

fato de que o Estado proíbe a auto-satisfação dos interesses individuais, caracterizando-se, assim, como um direito inerente a cada indivíduo. Convém fazer também a abordagem sobre duas outras características, que são a natureza pública e genérica do direito de ação. A primeira é decorrente do fato de o princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional dizer respeito a uma função pública, possuindo o Estado, ao lado dos indivíduos, um grande interesse na composição da lide. Já a natureza genérica relaciona-se à situação de ele ser atribuído a todos os cidadãos, não variando em função dos titulares que pleiteiam o direito, sendo sempre o mesmo por mais diversos que sejam os interesses que se pretende que sejam atendidos.

A função jurisdicional tem o importante papel de fazer valer o ordenamento jurídico, de forma coativa, pois toda vez que houver resistência ao seu cumprimento, o indivíduo que se sentir lesado deve procurar o Poder Judiciário, que, ao tomar conhecimento da controvérsia, substitui as próprias partes, determinando qual o direito que estas têm de obedecer. Este tema é tratado por Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins³⁴, que afirmam que a função jurisdicional é aquela realizada pelo Poder Judiciário, tendo em vista aplicar a lei a uma hipótese controvertida mediante processo regular, produzindo, afinal, coisa julgada, com o que substitui, definitivamente, a atividade e a vontade das partes.

A jurisdição é geralmente entendida como o poder que tem o Estado de aplicar o direito ao fato concreto para solucionar os conflitos existentes, sendo importante conhecermos o entendimento de alguns autores sobre a matéria.

Para Calmon de Passos³⁵, jurisdição “[...] é a aplicação autorizativa da lei, mediante a substituição por uma atividade pública da atividade alheia”. No entendimento de Wambier, Almeida e Talamini³⁶, a jurisdição, no âmbito do processo civil, é a função de resolver os conflitos que a ela sejam dirigidos, seja por pessoas naturais, jurídicas ou entes despersonalizados, como, por exemplo, o espólio, em substituição a estes, de acordo com as possibilidades normatizadoras do Direito”. Cândido Rangel Dinamarco,³⁷ define jurisdição da seguinte forma:

³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 169.

³⁵ PASSOS, J.J. Calmon de. **Da Jurisdição**. Salvador: Progresso, 1957.

³⁶ WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de, e TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Direito Processual Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

³⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel. **Manual de Direito Processual Civil**. 2. ed. São Paulo: Forense, 2000. p.7.

[...] jurisdição é a atividade dos órgãos do Estado destinada a formular e atuar praticamente à regra jurídica concreta que, segundo o direito vigente, disciplina determinada situação jurídica. Por força de dispositivo constitucional, no Brasil essa atividade é privativa do Poder Judiciário, único órgão apto a formular decisões dotadas da força da coisa julgada.

Já Didier Jr.³⁸ afirma que “[...] a jurisdição é a realização do direito, por meio de terceiro imparcial, de modo autoritativo e em última instância (caráter inevitável da jurisdição)”. Para o citado autor³⁹, a Jurisdição pode ser vista como poder, função e atividade. Constitui-se constitui como uma manifestação do poder estatal, conceituado como capacidade de decidir imperativamente e impor decisões. Expressa também a função que têm os órgãos estatais de promover a pacificação dos conflitos individuais, através da realização do direito justo e através do processo.

Chiovenda⁴⁰ estabelece o caráter substitutivo da jurisdição, ao dizer:

O Estado tem por escopo a atuação da vontade concreta da Lei por meio de substituição, pela atividade dos órgãos públicos, da atividade de particulares ou de outros órgãos públicos, já no afirmar a existência da vontade concreta da lei, já no torná-la, praticamente efetiva.

Desse conceito podem ser extraídas duas características básicas da jurisdição, que são o seu caráter substitutivo e o escopo de atuação do direito. O caráter substitutivo se origina do fato de que a única atividade admitida pela lei quando surge o conflito é a do Estado que substitui as partes, através de agentes, ou seus órgãos, que devem exercer suas atividades com absoluta imparcialidade. Já a segunda característica, consiste na atuação que é efetivada através das normas de direito objetivo. O sujeito interessado provoca o Estado que instaura um processo e que o conduz até o final. À medida em que o interesse da parte em obter a prestação jurisdicional coincidir o interesse público de fazer cumprir a vontade do direito material, o Estado buscará solucionar o conflito de interesses, sempre atento ao objetivo de fazer justiça.

Uma questão de extrema relevância e que deve ser analisada com cuidado é a aplicação do Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição nas questões envolvendo o Estado.

³⁸ DIDIER Jr., Fredie. **Direito Processual Civil**. op. cit. P 86

³⁹ Id., Ibid., p.87.

⁴⁰ CHIOVENDA. Giuseppe. **Instituições de Direito Processual**. São Paulo: Saraiva, 1943, V. 2, p. 11

Como visto anteriormente, uma das principais argumentações do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) de nº.1087/04⁴¹, é o fato de a Constituição Federal determinar, expressamente, que nenhuma lesão ou ameaça de direito será excluída da apreciação do Poder Judiciário. Desta forma, de acordo com a PGFN, as decisões dos Conselhos de Contribuintes favoráveis ao contribuinte seriam lesivas à Administração Pública e com base no princípio em questão, elas poderiam ser questionadas judicialmente. Entretanto, como será a seguir explicitado, tal raciocínio não pode e não deve prevalecer.

Não existem dúvidas de que as decisões administrativas estão sujeitas à revisão do Poder Judiciário, que não pode ser excluído da apreciação de qualquer lesão ou ameaça de direito, de acordo com o previsto no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal⁴²). Contudo, tal regra se encontra prevista no Capítulo I, do Título II, da Constituição Federal, que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, os quais, por sua vez, são direitos e garantias fundamentais, o que significa que a referida regra se presta a amparar tão-somente o cidadão, e nunca o Estado. Isto é ratificado ao se fazer a análise do *caput* do citado artigo, que prescreve que as garantias nele previstas são outorgadas pela Constituição aos brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil, o que atesta a inviabilidade de aplicá-lo em favor da Administração Pública, pois o seu objetivo é justamente o de proteger os cidadãos contra eventuais abusos por ela causados.

Além disso, o fato de não permitir que o Estado ingresse no judiciário para desconstituir uma decisão administrativa favorável, não atingiria o princípio da isonomia⁴³ como entendem alguns autores⁴⁴, pois, no caso em questão este princípio não pode ser utilizado em favor do Estado. Ao contrário, devido ao poder que o Estado exerce em relação ao Administrado, o referido princípio deve ser aqui utilizado para proporcionar tratamento diferenciado aos que se encontram em situação de desigualdade, de modo a coibir, eventuais abusos que o Estado venha cometer no desenrolar da relação jurídico tributária. Este entendimento é corroborado pelo doutrinador Hugo de Brito Machado⁴⁵, que afirma o seguinte:

⁴¹ O Parecer foi analisado no capítulo 4, item 4.2.

⁴² Ver nota 33, deste capítulo.

⁴³ O princípio da prevê no seu aspecto formal que a lei deve ser aplicada, indistintamente, a todos e, no seu aspecto material, ele prescreve que devem haver tratamentos diferenciados para situações diferenciadas.

⁴⁴ Conforme visto no capítulo 4, item 4.4.1.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002 p. 155–156. 2002 (pesquisas Tributárias. Nova série : Nº. 5).

O Direito é instrumento de limitação de poder. Sua finalidade essencial consiste em proteger contra quem tem, aquele que não tem, ou tem menos poder. Por isto mesmo o Estado, o maior centro de poder institucionalizado do planeta, não pode invocar a seu favor as garantias que a ordem jurídica institui para proteger o cidadão, entre as quais se destaca o direito à jurisdição.

As garantias constitucionais são destinadas ao cidadão, e não ao próprio Estado, salvo, é claro, aquelas a este expressa e explicitamente destinadas, que funcionam como instrumento de preservação da ordem institucional.

Imaginemos um exemplo versando sobre matéria tributária. Se a garantia constitucional da irretroatividade das leis pudesse servir ao Estado, contra o cidadão, seriam absolutamente impossíveis institutos jurídicos como a anistia e a remissão. Diante do que a Lei estabelece que o Estado argüiria a irretroatividade, e impediria a aplicação da lei respectiva.

Outra não foi a razão pela qual o Supremo Tribunal Federal rejeitou a argüição de inconstitucionalidade da Lei 8.200, formulada em ação direta de inconstitucionalidade promovida pelo Estado-membro.

Inúmeros exemplos podem ser citados, para demonstrar que as garantias constitucionais são destinadas à proteção do cidadão, contra o arbítrio de quem exerce o Poder Estatal, e não para a proteção do Estado, contra o cidadão.

Dúvida não pode haver, portanto, de que a garantia constitucional de que as leis devem ser de acordo com a Constituição constitui garantias do cidadão e não do Estado.

Ademais, o Conselho de Contribuintes é um órgão da Administração Pública vinculado diretamente ao Ministério da Fazenda, tal qual a PGFN e, sendo assim, um ato dele oriundo é um ato da própria Administração Pública⁴⁶. Desta forma, este ato não pode ser considerado lesivo, para fins do artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88, a esta mesma Administração, pois seria inadmissível que uma pessoa que praticasse uma conduta "desfavorável" apenas a ela mesma, submetesse este seu ato à apreciação do Poder Judiciário com base no dispositivo Constitucional em epígrafe. Caso isto ocorresse, estar-se-ia, por exemplo, admitindo que uma pessoa assinasse, livre, motivada e espontaneamente, uma confissão de dívida e, depois, ingressasse em Juízo contra si mesma para desconstituir aquele

⁴⁶ Conforme entendimento demonstrado no item 5.1

documento. Em síntese, se caracterizaria em um grande equívoco, portanto, se admitir que o Estado ingressasse em juízo para desconstituir seus próprios atos.

5.5 A SEGURANÇA JURÍDICA

Nos dias atuais, crescem cada vez mais os debates relacionados à fundamentação do próprio Direito e da legitimidade de suas decisões, sejam elas administrativas ou judiciárias. É neste contexto que a Segurança Jurídica volta a ser discutida com mais frequência pelos doutrinadores, merecendo um aprofundamento no seu estudo .

No seu sentido mais amplo, a segurança é uma necessidade que o homem tem para conduzir, planificar e conformar de forma autônoma e responsável a sua vida, buscando, com um grau mínimo de previsibilidade, saber no que confiar e a que regras deve obedecer, amenizando, desta forma, suas inquietudes, originadas da constante incerteza nas relações sociais. Esta necessidade de segurança, tem como elemento de precedência lógica a formação e a organização social, fazendo com que o homem parta para uma busca interminável pelas situações estáveis e previsíveis, condições estas que lhe possibilitam uma existência pacífica, seja com os seus semelhantes, seja consigo mesmo, através da atenuação de sua ansiedade quanto às situações que irá enfrentar no futuro.

A Segurança Jurídica, espécie do gênero direito fundamental, ocupa lugar de destaque no ordenamento jurídico atual, tanto que o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito são postulados máximos de seu cumprimento, inclusive pela legislação infra-constitucional. Conforme nos ensina Luis Roberto Barroso⁴⁷, a Segurança Jurídica encerra valores e bens jurídicos que não se esgotam na mera preservação da integridade física do Estado e das pessoas. Ela engloba, em seu conteúdo, conceitos fundamentais para a vida civilizada, como a continuidade das normas jurídicas, a estabilidade das situações constituídas e a certeza jurídica que se estabelece sobre situações anteriormente controvertidas.

De acordo com Novoa⁴⁸, a segurança seria uma atitude subjetiva de fé e certeza na vida social e uma sensação do ser humano que se sente confiado, devendo-se falar em

⁴⁷ BARROSO, Luiz Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. São Paulo. Renovar, 2002. p.49.

⁴⁸ NOVOA, César García. **El Principio de Seguridad Jurídica en matéria tributária**. Madrid. Marcial Pond, Barcelona, 2000.

segurança objetivada, pois ela é garantida por uma ordem jurídica organizada. Na mesma linha, segue Paulo Pimenta⁴⁹ ao afirmar que:

A segurança é uma das maiores aspirações do homem em suas relações sociais, consistindo na possibilidade de se saber de antemão como se comportar diante dos semelhantes, quais conseqüências que decorrerão da prática de determinados atos, eliminando ou reduzindo a possibilidade dos riscos. Ela é alcançada através da existência de um ordenamento que assegura direitos, deveres, garantias e regula o modo e critérios de resolução de conflitos.

Segundo Perez Luño⁵⁰, “[...] La seguridad constituye un deseo arraigado en la vida anímica del hombre, que siente terror ante la inseguridad de sua existencia, ante la imprevisibilidad y la incertidumbre a que está submetido” De acordo com Paulo de Barros de Carvalho⁵¹, “[...] “não se pode confundir a certeza do direito naquela acepção de índole sintática, com o cânone da segurança jurídica”. O primeiro é atributo essencial, “sem o que não se produz enunciado normativo deôntico.” Já o segundo é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e subjetivo, mas dirigido à implantação de valor específico, qual seja o de “[...] coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação de conduta.” No entender de Canotilho⁵², “[...] o homem necessita de certa segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente sua vida.” Por isso, desde cedo se considera como elementos constitutivos do Estado de Direito, o princípio da Segurança Jurídica e o princípio da Segurança do Cidadão. Para ele, estes dois princípios estão fundamentados nas seguintes premissas: 1) a proibição de leis retroativas; 2) a inalterabilidade do caso julgado e 3) a tendência da irrevogabilidade dos atos constitutivos de direito. Diz ainda o autor que, em termos gerais, padecem de inconstitucionalidade as leis que declarem retroativamente certos comportamentos como ilícitos e lhes associem resultado e efeito negativos, ressalvando,

⁴⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O Princípio da Segurança Jurídica em Face da Mudança de Jurisprudência Tributária**: In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.10. 2006.

⁵⁰ LUÑO, Antônio-Enrique Pérez. **La seguridad jurídica**. Barcelona: Ariel Editorial,. 1994.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 149

⁵² CANOTILHO. J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina. 1977. p.384.

entretanto, que uma lei fiscal retroativa não é em princípio inconstitucional, mas pode sê-lo quando viola, arbitrária e excessivamente, a proteção da confiança ínsita no Estado de Direito.

Com base nesses conceitos, vê-se a importância da Segurança Jurídica para as relações sociais. Buscando atender a este princípio, houve a consolidação de institutos desenvolvidos historicamente, merecendo destaque a preservação dos direitos adquiridos e da coisa julgada, bem como da prescrição consubstanciada na estabilização das situações jurídicas, possivelmente em função do decurso do tempo. Na prática, a Segurança Jurídica foi inserida expressamente na legislação ordinária através da Lei nº. 9.784/99, que dispõe sobre o Processo Administrativo no âmbito da Administração Federal e que, em seu art.2º⁵³, determina a obediência ao referido princípio. A citada lei veda a aplicação retroativa de nova interpretação de norma administrativa (art 2º,XIII⁵⁴), bem como determina que o direito da Administração de anular os atos administrativos decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo se comprovada má-fé⁵⁵ (art 54⁵⁶).

Ao estabelecer essas regras, como ocorre na citada lei, o que se está assegurando, em verdade, por meio dessas garantias processuais, é a ascendência dos direitos fundamentais indispensáveis à eficácia concreta do direito à segurança, pois é comum, na esfera administrativa, haver mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a conseqüente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior. Esta possibilidade de mudança de orientação é inevitável, porém deve obedecer a determinados limites para que não gere uma insegurança jurídica, fazendo com que os interessados nunca saibam quando a sua situação será passível de contestação pela própria Administração Pública⁵⁷.

⁵³ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

⁵⁴ Art. 2º [...] Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]XIII — interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.[...]”

⁵⁵ A segurança jurídica está intimamente relacionada com a boa-fé, pois se a Administração adotou determinada interpretação como a correta, aplicando-a em casos concretos, não pode passar a não aceitá-la em casos semelhantes, sob a argumentação de que eles foram interpretados de forma incorreta. Isto não significa que a interpretação da lei não possa mudar, o que não é possível é fazer a nova interpretação retroagir de modo a atingir casos já decididos com base em interpretações anteriores, tidas como válidas no momento em que foram adotadas

⁵⁶ “Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.”

⁵⁷ DI PRIETO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. op cit. p.85

De acordo com Souto Maior Borges⁵⁸, “[...] a segurança jurídica pode ser visualizada como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, no sentido de que a sua investigação não se confina ao sistema jurídico positivo [...]”. Antes disto, “[...] ela inspira as normas que, no âmbito do Direito Positivo, lhe atribuem efetividade”. Ainda segundo o renomado autor, para interpretar as leis, tem-se que estar atento à segurança jurídica, base do ordenamento jurídico e orientador da Constituição Federal brasileira de 1988, que proporciona, a cada cidadão, a certeza de que pode confiar no ordenamento jurídico e pleitear seus direitos no âmbito administrativo ou judicial, sem se ver surpreendido com mudanças repentinas e injustificadas na aplicação da lei ou na sua interpretação, afastando seu direito ou lhe proporcionando uma insegurança quanto às decisões relativas a seus pleitos.

Em suma, a Administração, para exercer as atividades de modo a atingir os seus objetivos precípuos, se reveste de poderes e prerrogativas próprias e se relaciona com o administrado em posição de exercer seu *ius imperium*, entretanto, ao fazer isto, ela não pode desprezar os direitos fundamentais dos indivíduos, sob pena de macular de nulidade insanável sua atuação. Neste contexto, é indiscutível a importância da Segurança Jurídica como instrumento norteador da conduta do Estado, de modo a garantir a estabilidade nas relações sociais.

Um ponto interessante de se analisar é como o princípio da Segurança Jurídica é tratado no processo administrativo fiscal. Para atingir tal objetivo, são utilizados, inicialmente, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁵⁹, para quem a Constituição Federal, por se consistir num sistema de proposições normativas, subdivide-se em vários subconjuntos normativos. Dentre estes, destaca-se o “subsistema constitucional tributário”, que, de acordo com seu próprio nome, é composto por normas que estabelecem regras de direito tributário no âmbito constitucional. Este subsistema estabelece normas a respeito dos poderes do Estado na seara da tributação, dispondo sobre as garantias do contribuinte diante do Fisco.

O princípio da Segurança Jurídica inspira normas de extrema importância em relação ao sistema constitucional tributário. Neste campo de atuação do direito, visa tal princípio proteger o contribuinte de eventuais abusos cometidos pelo Fisco na sua atividade

⁵⁸ BORGES, Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista de Direito Tributário**, n.º. 64, 1999. p. 206.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. op. cit.

de arrecadação, buscando atingir ao máximo possível a exatidão das previsões legais. Este entendimento é ilustrado por Saldanha Sanches⁶⁰ ao afirmar:

A certeza e a segurança do direito, um problema clássico da metodologia jurídica, tem reflexos particularmente intensos no campo do direito fiscal, porque este, tendo sempre no seu cerne a regulamentação jurídica de uma deslocação patrimonial entre os cidadãos e o Estado, faz corresponder a qualquer alteração no regime jurídico da tributação uma mudança na atribuição jurídica dos bens [...].

A Segurança Jurídica, em matéria tributária, se desdobra em diversos princípios que norteiam a criação e aplicação do tributo. É o caso dos princípios da Legalidade, da Irretroatividade, da Isonomia, da Não-surpresa Tributária, etc. Tais princípios constituem o que se denomina hoje de “limitações constitucionais ao poder de tributar”. Essas limitações impõem regras ao legislador infra-constitucional na criação ou majoração dos tributos, objetivando assegurar os direitos e garantias fundamentais fixados na Carta Magna ou decorrentes de seu regime, dos princípios adotados por ela e dos tratados internacionais em que o Brasil seja parte (§ 2º, do artigo 5º, da CF/88⁶¹). Constitui exemplo o princípio da Legalidade, segundo o qual nenhum tributo poderá ser cobrado senão em virtude de lei, bem como princípios relativos a situações jurídicas já consolidadas, como o Direito Adquirido, o Ato Jurídico Perfeito e a Coisa Julgada que não serão atingidas por leis posteriores, de acordo com o princípio da Irretroatividade das leis. Um outro princípio seria o da Não-surpresa Tributária que, segundo o professor Sacha Calmon Navarro Coelho⁶², é de fundo axiológico, originado da aspiração dos povos de conhecerem, com razoável antecedência o teor e o *quantum* dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei.

Esse conjunto de princípios sustenta a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, objetivando a instalação de um perfeito convívio entre as partes, buscando garantir a segurança jurídica através da certeza quanto ao conteúdo e à tipificação das normas.

⁶⁰ SANCHES, Saldanha J.L. A segurança Jurídica no Estado social de Direito, conceitos indeterminados, analogia e retroatividade no direito tributário. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**, Lisboa. Centro de Estudos Fiscais. 1985.

⁶¹ “[...] § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”

⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo**. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 226.

O ajuste desta relação jurídica tributária conduz a uma determinação da busca da convivência harmoniosa e respeitosa entre o cidadão contribuinte e o fisco e isto pode ser obtido na via administrativa, o que pode ser proporcionado através do processo administrativo fiscal.

Do que foi aqui explorado, não restam dúvidas da importância do princípio da Segurança Jurídica dentre aqueles garantidores do Estado Democrático de Direito que necessariamente informam a conduta estatal, sendo essencial para promover a dignidade da pessoa humana e estabilidade nas relações sociais, incluindo nesta situação as relações que envolvem o Fisco e o contribuinte. Sendo assim, conclui-se que o referido princípio seria totalmente desrespeitado caso se admita a possibilidade de a Administração, inconformada com o teor de decisão de mérito por ela mesma proferida em processo administrativo, ingressasse no Judiciário, para pleitear a sua anulação, sob o argumento de que ela teria sido produzida por meio de uma interpretação “menos autorizada”, conforme afirmação constante do Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) de nº. 1087/04⁶³. Concluir de forma diferente originaria uma grande vulnerabilidade ao administrado, que jamais teria certeza e segurança em relação ao ato administrativo que lhe foi favorável, pois a qualquer tempo a Administração Pública, sob um fundamento indevido, poderia fazer com que ele fosse submetido a um oneroso e prolongado processo judicial, a fim de que estes direitos já reconhecidos na instância administrativa sejam ratificados pelo Poder Judiciário. Esta incerteza jurídica quanto às questões tributárias, impossibilitaria, inclusive, aos contribuintes de efetuarem uma programação fiscal a contento.

5.6 DA COISA JULGADA NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A definição da coisa julgada está disposta no artigo 467 do CPC⁶⁴, que estabelece como coisa julgada material, a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário. Já o § 3º do art.301⁶⁵, do referido diploma legal, dispõe que também ocorre coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por

⁶³ O Parecer foi analisado no capítulo 4, item 4.2.

⁶⁴ “Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.”

⁶⁵ “Art 301 [...] 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 caiba recurso”.

sentença, que julgue, total ou parcialmente, a lide. Por sua vez, o art.468⁶⁶ da citada Lei, determina que a sentença, que julgue, total ou parcialmente, a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas. Ao analisar estes artigos, depreende-se que a coisa julgada é a característica de uma decisão proferida por uma autoridade que tem competência legal de dirimir terminativamente um litígio ou um conflito de interesses entre duas ou mais pessoas, isto é, a decisão que finaliza ou encerra o litígio sem que caiba mais algum recurso jurídico para modificá-lo. Também ocorre coisa julgada quando a sentença não mais está sujeita a recurso, tendo, portanto, sido formado o direito de um dos litigantes, de tal modo que o outro não mais poderá suscitar nova controvérsia sobre a mesma questão e, evidentemente, nem prosseguir na controvérsia, que se acha encerrada. O efeito da coisa julgada é a presunção de verdade daquilo que ficou decidido⁶⁷.

A coisa julgada, portanto, é caracterizada pela impossibilidade de interposição de recurso contra a sentença, sendo classificada em formal e material. A primeira espécie origina-se da imutabilidade da sentença dentro do processo em que foi proferida pela impossibilidade de interposição de recursos, sejam ordinários ou extraordinários (art.467⁶⁸, parte final, e Lei de Introdução ao Código Civil, art.6º, § 3º⁶⁹), porque a lei não mais os admite, ou porque se esgotou o prazo estipulado pela lei sem interposição pelo vencido, ou ainda, porque o recorrente tenha desistido do recurso interposto ou tenha renunciado à sua interposição. Já a coisa julgada material apresenta aspectos peculiares que a diferenciam da coisa julgada formal. Enquanto esta opera dentro do processo em que a sentença foi proferida, sem impedir que o objeto do julgamento volte a ser discutido em outro processo, a coisa julgada material produz seus efeitos no mesmo processo ou em qualquer outro, vedando o reexame da *res indicium deducta*, por já estar definitivamente apreciada e julgada.

A coisa julgada está também disposta no art. 5º, XXXVI⁷⁰ da CF/88, constituindo-se em um fator indispensável à pacificação das relações sociais, bem como para a consolidação do princípio da Segurança Jurídica⁷¹, sendo de extrema importância para o

⁶⁶ “Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.”

⁶⁷ TEIXEIRA, Francisco Eugênio Torres. **A Coisa Julgada no Processo Administrativo Fiscal**, Disponível em: <<http://www.tributario.net>>. Acesso em: 06 maio 2007.

⁶⁸ Ver nota 64 deste capítulo.

⁶⁹ “Art. 6º. A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. § 1º Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou.[...]”

⁷⁰ “ Art. 5º. [...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; [...]

⁷¹ A segurança jurídica foi abordada no item 5.5 deste trabalho.

alcance dos objetivos principais do Estado Democrático de Direito. Este entendimento é corroborado por diversos autores cujos pensamentos são a seguir discorridos.

Enrico Túlio Liebman⁷² ressalta que existe a necessidade de que, em determinado momento, ponha-se fim à controvérsia e a “[...] coisa julgada torna impossível ou inoperante a demonstração da injustiça da sentença, a saber, torna incondicionada a sua eficácia, e garante assim a segurança, a permanência e a imutabilidade dos efeitos produzidos.”

Chiovenda⁷³ entende que a coisa julgada é a eficácia própria da sentença, que colhe ou rejeita a demanda e consiste em que, pela suprema exigência da ordem e da segurança da vida social, a situação das partes fixada pelo juiz, com respeito aos bens da vida que foi objeto de contradição, não mais pode ser contestada.

Tércio Sampaio Ferraz Jr⁷⁴ argumenta que a “[...] *res judicata facit jus* torna-se uma exigência da própria atividade jurisdicional”, porque “[...] ela é uma decorrência da imparcialidade do juiz como um terceiro em face de litígios concretos (*tertius super partes*). Sem ela, a segurança jurídica estaria ameaçada”, pois a exigência no sentido de que “[...] os litígios tenham um fim, pela impossibilidade da sua permanente retomada (*nelites aeternae fiant*), não se realizaria.”

Moacyr Amaral dos Santos⁷⁵ afirma que a procura da justiça não pode ser indefinida, deve ter um limite, por uma exigência de ordem pública, qual seja, a estabilidade dos direitos, que inexistiria se não houvesse um termo além do qual a sentença se tornasse imutável. Segundo ele, “[...] se não houvesse esse limite, além do qual não se possa argüir a injustiça da sentença, jamais se chegaria à certeza do direito e ao gozo dos bens da vida.”

José Carlos Barbosa Moreira⁷⁶ destaca que “[...] os litígios não devem perpetuar-se”, de forma que entre o risco de comprometer a segurança da vida social e o de consentir na eventual cristalização de injustiças, prefere o ordenamento assumir o segundo, razão pela qual, exceto as hipóteses muito raras de cabimento de ação rescisória, a coisa julgada torna a decisão “[...] imune em linha de princípio, às dúvidas e contestações que se pretenda opor ao resultado do processo findo, mesmo com base em questões que nele hajam constituído o

⁷² LIEBAMN, Enrico Túlio. **Eficácia e Autoridade da Sentença e outros escritos sobre a Coisa Julgada**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. pp 181 e 182.

⁷³ CHIOVENDA Giuseppe. **Instituições de Direito Processual**. São Paulo: Saraiva, 1943. V.2.

⁷⁴ FERRAZ jr.Tércio Sampaio. O Judiciário Frente a Divisão de Poderes: Um Princípio em decadência? **Revista da USP**, p.19

⁷⁵ SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras linhas de Direito Processual Civil**. 17ed. São Paulo. Saraiva. V1.1994.p.45

⁷⁶ MOREIRA, José Carlos Barbosa. A eficácia preclusiva da coisa julgada material. In . **Revista Forense**. Rio de janeiro, v.238.1972.p.55.

objeto de apreciação”, concluindo que “[...] se o resultado é justo ou injusto, não importa, o que passou, passou.”

Sydney Sanches⁷⁷ alega, com o apoio das lições de Gustav Radbruch, que o instituto da coisa julgada e sua intangibilidade resultam da necessidade humana de paz e segurança. Para ele, as injustiças que possam acarretar determinado mecanismo de realização do Direito vêm a ser apenas o preço do bem-estar e da tranquilidade gerais.

Enrico de Santi e Paulo Conrado⁷⁸ afirmam que a coisa julgada “[...] não serve para fazer justiça material, serve para outorgar segurança ao direito”, às partes e a terceiros “[...] que encontram na coisa julgada um porto seguro para a realização de outros negócios jurídicos”. Para os autores, faz-se, assim, a justiça formal que se sobrepõe à justiça material.

Fica evidenciado, então, que a função da coisa julgada é proporcionar Segurança Jurídica às comunicações produzidas pelo direito. Ressalte-se que a idéia de justiça no Direito é diferente do conceito em outras áreas, como, por exemplo, se refere à justiça da Política, da Economia, da Moral. Entretanto, a segurança do Direito sempre corresponde à justiça do Direito, pois ela, no âmbito do sistema jurídico, equivale à consistência decisória. Ou seja, como diriam Enrico de Santi e Paulo Conrado, o Direito realiza outra justiça, que é a justiça formal, deixando a atribuição da realização da justiça material para outros subsistemas. Neste ponto, é interessante conhecer o pensamento de Alfredo Augusto Becker⁷⁹:

[...] o jurista deve cuidar para não confundir o problema da justiça da regra jurídica (sua conformidade com a moral ou o direito natural) com o problema da validade da regra jurídica, isto é, sua juridicidade e o conseqüente poder de incidir infalivelmente sobre a hipótese de incidência, juridicizando-a, e a conseqüente irradiação dos efeitos jurídicos. E o jurista deve estar sempre consciente desta distinção, porque o problema que lhe cabe investigar e analisar é o da validade. Nada tem a ver com o jurista (Teoria Geral do Direito) com o problema da justiça; esta é uma questão que diz respeito ao filósofo do direito.

Uma importante questão a ser analisada está relacionada à possibilidade de ocorrer coisa julgada administrativa e, conseqüentemente, coisa julgada no processo administrativo

⁷⁷ SANCHES, Sydney. Da ação rescisória por erro de fato. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v.501.1977. p.15

⁷⁸ SANTI, Enrico de; CONRADO, Paulo César. Controle Direto de Constitucionalidade e Repetição de Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v.86, nov. 2002. p.30.

⁷⁹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p.79

fiscal. Este assunto é muito debatido em razão da atividade jurisdicional ser exercida com preponderância pelo Poder Judiciário e, quando a Administração exerce função análoga, entende-se geralmente que a decisão não alcançaria uma solução definitiva para controvérsia, como ocorre nas sentenças exaradas por um juiz, haja vista que o administrado poderá vir a conseguir reformar a decisão administrativa, com recurso para o Poder Judiciário.

Aqueles que defendem a inexistência da coisa julgada administrativa, fundamentam o seu entendimento em que, perante o Judiciário, qualquer decisão administrativa pode ser modificada, por força do que estabelece o inc. XXXV, do art.5º⁸⁰, da CF/88, que consagra o princípio da Inafastabilidade de Jurisdição⁸¹, bem como no disposto na parte final da Súmula nº 473 do STF, que determina que a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem 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 jurisdicional.

Em contrapartida a esse pensamento, há o entendimento de alguns doutrinadores no sentido de existir a “coisa julgada administrativa” que compõe não somente a irrevogabilidade do ato, mas também uma irretratabilidade que impede o seu questionamento no âmbito judicial. Ressaltam, entretanto, que neste caso o alcance é menos extenso que o da coisa julgada propriamente dita, pois a sua definitividade está restrita à própria Administração, já que terceiros não estão impedidos de buscar judicialmente a correção do ato. Para ilustrar este entendimento, transcreve-se o pensamento de Celso Antônio Bandeira de Mello⁸² sobre a matéria:

[...] A coisa julgada administrativa, consoante entendemos, diz respeito unicamente a situações nas quais a Administração haja decidido contenciosamente determinada questão- isto é, em que tenha formalmente assumido a posição de aplicar o direito a um tema litigioso; portanto, também, com as implicações de um contraditório. Aliás, nisto se exhibe mais uma diferença com a irrevogabilidade, que, como visto, estende-se a inúmeras hipóteses.

Toda vez que a administração decidir um dado assunto em última instância de modo contencioso, ocorrerá a chamada coisa julgada administrativa.

⁸⁰ Ver nota 33 deste capítulo.

⁸¹ Assunto abordado no item 5.4 deste capítulo.

⁸² MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**, op cit. p. 421-422.

A ocorrência deste fenômeno é particularmente óbvia em face de decisões de órgãos colegiais em que há participação dos administrados, e que a lei estruturou deste modo para a solução dos litígios entre a Administração e os particulares, buscando imparcialidade na apreciação da matéria. Também por isto, diga-se de passagem, deve-se entender que, salvo indisputável ressalva em contrário, a autoridade unipessoal alocada em patamar superior, não imposta quão alto seja seu escalão) não pode rever ou determinar a revisão do decidido por órgão colegiado, pois a colegialidade e a participação do administrado, evidentemente, foram instruídas na pressuposição de que esta é a estrutura que confere a habilitação ideal para enfrentamento das questões que hajam sido afetas.

Alberto Xavier⁸³, apesar de entender que as decisões terminativas dos processos administrativos tributários favoráveis ao contribuinte, têm efeito vinculante para a Administração e não podem ser questionadas judicialmente, prefere adotar a nomenclatura de “caso julgado” ao invés de “coisa julgada tributária”. Para ele, somente o ato jurisdicional, por ter como objetivo a declaração de certeza final, é que está apto a produzir a coisa julgada, ressaltando que a irrevogabilidade e a imutabilidade seriam corolários lógicos desta certeza. Sendo assim, também o ato administrativo, pelo menos nos casos previstos em lei (onde se enquadrariam as decisões administrativas em questão) e em certas situações doutrinariamente definidas, teria o caráter de irrevogabilidade, produzindo assim o “caso julgado”. Argumenta, ainda, que se é certo que toda coisa julgada é imperativa e imutável, nem tudo que é imperativo e imutável é coisa julgada. Por este motivo, a existência de ato administrativo gerador de situações imutáveis, por razões de segurança jurídica constitui o chamado “caso julgado”, expressão esta adotada pelo autor, em contraposição à coisa julgada propriamente dita, que segundo ele, é próprio dos atos jurisdicionais. Para o citado autor, está na definitividade e imutabilidade das decisões administrativas tributárias a razão pela qual o art 156, IX do CTN⁸⁴, declarou-as como causa de extinção do crédito tributário. Explicita ainda, que, da mesma forma que o lançamento irreversível opera uma preclusão processual interna, este fenômeno também ocorre quando se tornou irrecorrível uma decisão dos órgãos de julgamento proferida no processo administrativo tributário.

⁸³ XAVIER, Alberto. **Do Procedimento Administrativo**. Bushatsky.1976

⁸⁴ “Art 156. Extinguem o crédito tributário: [...] IX –A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definivanaórbita administrativa, que não mais possa objeto deação anulatória.”

Já de acordo com o pensamento de Hely Lopes Meirelles⁸⁵, a denominada coisa julgada administrativa é, na verdade, apenas uma preclusão de efeitos internos, justificando o autor seu entendimento da seguinte forma:

Realmente, o que ocorre nas decisões administrativas finais é, apenas, preclusão administrativa, ou seja, a irretratabilidade do ato perante a própria Administração. É a sua imodificabilidade na via administrativa, para a estabilidade das relações entre as partes. Por isso, não atinge nem afeta situações ou direito de terceiros, mas permanece imodificável entre o Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público. A Lei nº 9.784/99, como já acentuado, determina que se respeitem os efeitos da preclusão administrativa, quando trata da revisão de ofício do ato ilegal (art.63, § 2º). Essa imodificabilidade não é efeito da coisa julgada administrativa, mas é consequência da preclusão das vias de impugnação interna (recurso administrativo) dos atos decisórios da própria Administração. Exauridos os meios de impugnação administrativa torna-se irretratável, administrativamente, a última decisão, mas nem por isso deixa de ser atacável por via judicial.

Há que se concordar com o entendimento, no sentido de que as decisões finais dos Conselhos de Contribuintes caracterizam a preclusão administrativa⁸⁶, pois estas tornam-se irretratáveis no plano administrativo devido ao exaurimento dos meios regulares de recursos previstos no seu respectivo ordenamento jurídico, produzindo, portanto, efeitos característicos de atos preclusos. Conforme já foi abordado, o processo administrativo fiscal, em sentido amplo⁸⁷, origina-se do dever estatal do controle do lançamento, ou seja, do procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. É instaurado com a finalidade de dirimir a resistência do contribuinte em atender a determinada exigência da Administração Fazendária, e encerrado por uma decisão que atenta contra à garantia constitucional do devido processo legal, indicando uma solução definitiva do caso no âmbito da Administração Tributária ou Fiscal. As decisões nesta espécie de processo administrativo são atos vinculados com conteúdo jurisdicional, todavia não se confundem com os atos judiciais próprios do Poder Judiciário e, por este motivo, não se pode falar em

⁸⁵ MEIRELLES, Hely, Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. op cit., p. 82.

⁸⁶ A doutrina processualista conceitua a preclusão como a perda do direito da parte de praticar um ato processual. O conceito é subdividido em 1) preclusão temporal, quando a parte deixa de exercer seu direito processual no prazo fixado pela lei ou pelo magistrado; 2) preclusão exaustiva, quando a parte esgota todas as possibilidades recursais disponíveis para a reforma ou anulação de um ato processual e 3) preclusão lógica, quando a parte produz determinado argumento ou pratica determinado ato e com isso retira do horizonte processual as possibilidades de ação que sejam incompatíveis com o argumento ou ato produzido.

⁸⁷ Assunto abordado no capítulo 2, item 2.2

coisa julgada. Os citados atos são vinculados, pois suas decisões exaradas são produtos da solução definitiva da controvérsia entre o Fisco e o contribuinte, em termos administrativos.

Independentemente da nomenclatura utilizada, a questão da definitividade das decisões proferidas nos processos administrativos fiscais já foi amplamente tratada pelo Poder Judiciário que tem entendido que há um efeito vinculante dessas decisões para a Administração, conforme pode ser visto nos seguintes julgados:

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

MANDADO DE SEGURANÇA. ATO ADMINISTRATIVO. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA.

I – O ato administrativo conta com a retratabilidade que poderá ser exercida enquanto o dito ato não gerar direitos a outrem. Ocorrendo a existência de direitos, tais atos serão atingidos pela preclusão administrativa, tornando-se irretratáveis por parte da própria Administração.

II – É que, exercitando-se o poder de revisão de seus atos, a Administração tem que se ater aos limites assinalados na lei, sob pena de ferir direitos líquidos e certos do particular, o que configura ilegalidade e/ou abuso de poder.

III – Segurança concedida.

(Ac. da 1ª S. do STJ - Rel. Min. Pedro Aciole – MS 009 DF, DJ 18.12.89)

TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS

DECISÃO ADMINISTRATIVA – FORÇA VINCULATÓRIA PARA O FISCO.

A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem em relação ao Fisco força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando gerou aquela decisão direito subjetivo para o contribuinte.

(TRF, Ac. Da 1ª T. publ. Em 14.11.74, AMS 72.812-SP, Rel. Min. Moacir Catunda) in Processo Fiscal Federal Anotado; IppoWatanabe e Luiz Pitaggi Jr.- Saraiva- págs. 201 e 202.

RECOLHIMENTO INDEVIDO POR DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES TRANSITADA EM JULGADO – IMUTABILIDADE.

Reconhecido indevido o recolhimento do IPI por decisão do Conselho de Contribuintes transitada em julgado, impossível modificá-la, agora, fazendo incidir o encargo sobre crédito transferido para estabelecimento principal, mas já constante da escrita da filial, posteriormente incorporada.”

(TFR, Ac. Da 1ª T., AMS 82.758, SP, Rel. Min. Otto Rocha, DJU de 23-04-80, in Processo Fiscal Federal Anotado; IppoWatanabe e Luiz Pítaggi Jr.- Saraiva- págs. 201 e 202.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

TRIBUTÁRIO E ADMINISTRATIVO. CONSELHO DE CONTRIBUINTES. COISA JULGADA ADMINISTRATIVA.

1. Não pode a Administração cobrar crédito tributário cujo lançamento foi considerado nulo pelo Conselho de Contribuintes, sob pena de ofensa á coisa julgada administrativa.

2. Apelação e remessa oficial improvidas.”

(Ac. Un. da 1ª T. do TRF4ªR., Rel. Juiz Fernando Quadros da Silva – AC/MS 96.04.1590-4 PR, j. 20.04.1999 – DJU 2 de 16.06. 1999, pág. 329)

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

TRIBUTÁRIO. REAPRECIÇÃO DE MATÉRIA DEDUZIDA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE FACE À COISA JULGADA ADMINISTRATIVA. CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

1. Dos documentos acostados aos autos, consta-se a reapreciação da matéria em processo administrativo, o que é vedado na via administrativa em prol da estabilidade das relações entre as partes, e em respeito à ‘coisa julgada administrativa.

Tendo a certidão negativa de débito sido negada em razão da conclusão *obtida em processo administrativo reaberto*, e diante de sua imodificabilidade na via administrativa, indiscutível resta o direito líquido e certo à referida certidão negativa de débito.

2. Remessa oficial improvida.

(Ac. da 2ª T. do TRF da 5ªR. - Rel. Juiz Petrucio Fereira – REO nº 53787/Ce – DJU 30.01.1998, pág. 182)

5.7 VALIDADE DOS ARTIGOS 42 E 45 DO DECRETO 70.235/72 E DO ARTIGO 156, IX, DO CTN

Um dos argumentos daqueles que defendem a definitividade das decisões no processo administrativo quando favoráveis ao contribuinte, está no fato de que esta questão está claramente disposta nos artigos 42 e 45, do Decreto 70.235/72 que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal Federal, bem como no artigo 156, IX do CTN que coloca entre as causas de extinção do crédito tributário a decisão administrativa irreformável.

São analisados, inicialmente os artigos 42 e 45, do Decreto 70.235/72, a seguir transcritos:

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.

De acordo com o disposto nesses artigos, proferida a decisão final no processo administrativo, a mesma torna-se imutável por parte da Fazenda Pública, ficando a autoridade administrativa vinculada a esta decisão. Este entendimento foi confirmado por uma decisão do Superior Tribunal de Justiça, do Mandado de Segurança nº 8810, publicada no Diário da Justiça em 06/10/03, cuja ementa dispõe o seguinte:

ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA-CONSELHO DE CONTRIBUINTES – DECISÃO IRRECORRIDA – RECURSO HIERÁRQUICO – CONTROLE MINISTERIAL – ERRO DE HERMENÊUTICA.

I - A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II - O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67 sobre acórdãos dos Conselhos de Contribuintes tem como escopo e limite o reparo das nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III - As decisões do Conselho de Contribuintes, quando não recorridas tornam-se definitivas, cumprindo a Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio (Dec. 70.235/72. Art 45)”.

IV - Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.

Cabe salientar que o Decreto 70.235/72 foi recepcionado pelo Sistema Jurídico brasileiro como natureza de lei. Esta situação foi bastante discutida, ao longo do tempo, pelo fato de ele ser uma norma proveniente do Poder Executivo e, como se sabe, as normas de Direito Processual deveriam ser editadas pelo Poder Legislativo cuja competência inclui a apreciação de propostas normativas de iniciativa da União. Por este motivo, torna-se necessário se conhecer a origem do Decreto, bem como os fundamentos utilizados pelo Poder Judiciário para definir a sua natureza jurídica, o que será feito a seguir.

A Junta militar, com base em Ato Institucional, editou o Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, cujo artigo 2º delegou ao Poder Legislativo competência legislativa para que Poder Executivo regulasse o Processo Administrativo Fiscal, sendo o Decreto 70.235/72 editado em 6 de março de 1972 para este fim. Ocorre que, em 17 de outubro de 1969, entrou em vigor a Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, (conhecida como EC nº 01/69 e que muitos entendem como sendo uma nova Constituição outorgada pelo Poder Militar), o que fez com que fosse questionada a delegação de competência, pois o Decreto-Lei 822/69 estaria apoiado em um ato institucional provisório. Os que defendiam uma posição contrária sustentavam que o artigo 8º, XVII, “c”, da Constituição Federal de 1967 alterado pela EC nº. 01/69 atribuía competência à União para legislar sobre normas de orçamento, despesa e gestão financeira de natureza pública, o que implicitamente, envolvia as normas sobre processo fiscal. Além disto, a alínea “b” deste mesmo artigo atribuiu à União competência para legislar sobre Direito Processual. Esta discussão foi submetida ao Poder Judiciário e o antigo Tribunal Federal de Recursos, através do MS nº 106.747-DF,

estabeleceu que o Decreto 70.235/72 tem *status* de lei. O citado Tribunal entendeu que cabia a Presidência da República, sob a égide dos atos institucionais, substituir o Parlamento em sua competência legiferante, inclusive com base em leis delegadas, sendo o Decreto-Lei 822/69 originado desta delegação que foi o Poder Executivo exauriu através da publicação do Decreto 70.235/72⁸⁸.

Esse pensamento ainda tem prevalecido, pois sempre que o Poder Judiciário é provocado a se pronunciar sobre a matéria, tem decidido que o Decreto 70.235/72 tem natureza de lei em sentido formal e material, só podendo ser revogado ou modificado por outra norma legal de mesma hierarquia. Esta situação é ratificada pelo fato de as alterações no citado Decreto terem ocorrido através de Lei, o que se pode constatar através da análise do artigo 1º da Lei 8.748/93⁸⁹, artigo 67 da Lei 9.532/97⁹⁰, artigo 113 da lei 11.196/05⁹¹ e artigo 9º da lei 11.457/07⁹².

Pelo exposto, fica evidenciado que o Decreto 70.235/72 está plenamente em vigor e tem força de lei e, por este motivo estando a Fazenda Pública diante de uma das hipóteses que caracterizam a definitividade das decisões no âmbito administrativo, constantes no artigo 42 do citado Decreto⁹³, deve ela abster-se de praticar atos que condizem com a pretensão executiva, exonerando o contribuinte de ofício dos gravames decorrentes do litígios, conforme prescreve o artigo 45 do mencionado diploma legal⁹⁴.

Ademais, existe um outro dispositivo legal a ser observado que está disposto no artigo 156, IX do CTN⁹⁵, que coloca como uma das hipóteses de extinção de crédito tributário, a decisão administrativa irreformável, assim entendida como aquela que não mais

⁸⁸ NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ, Maria Tereza. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**: 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 82-83.

⁸⁹ “Art. 1º. Os dispositivos a seguir, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passam a vigorar com a seguinte redação [...]”.

⁹⁰ “ Art. 67. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que, por delegação do Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, regula o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União, passa a vigorar com as seguintes alterações. [...]”.

⁹¹ “Art. 113. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar acrescido do art. 26-A e com a seguinte redação para os arts. 2º, 9º, 16 e 23 [...]”.

⁹² “Art. 9º A Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação [...]”.

⁹³ “ Art. 42. São definitivas as decisões: I – de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II – de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III – de instância especial. Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício

⁹⁴ “Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.”

⁹⁵ O artigo 156, XI do CTN prescreve o seguinte: “Art 156 “ Extinguem o crédito tributário: IX –A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa objeto de ação anulatória.”

possa mais ser objeto de ação anulatória. Não há dúvidas de que o dispositivo em questão também está plenamente em vigor, pois o artigo 146 da Constituição Federal⁹⁶ reservou a lei complementar a competência para disciplinar, entre outras matérias, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, e neste sentido, o CTN, que foi por ela recepcionado com o *status* jurídico de Lei complementar, é o diploma legal que regulamenta as matérias tributárias descritas no mencionado artigo da Constituição. Ademais, a extinção do crédito tributário, através da hipótese prevista no dispositivo legal em questão já foi reconhecida pelo Judiciário, conforme pode ser atestado através da decisão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região no MS nº. 73.262-CE, julgado em 02/10/01 cuja ementa dispõe o seguinte:

TRIBUTÁRIO. REVISÃO DE LANÇAMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO COISA JULGADA. PRECLUSÃO. ERRO DE DIREITO.

- Transitada em julgado a decisão que, em processo administrativo, acatou a defesa do contribuinte e declarou a inexistência da obrigação, extingue-se o crédito (pretensão) tributário, nos termos do art. 156, IX, do CTN.
- Somente nos casos de erro de fato é possível a revisão do lançamento nos termos do art. 149 do CTN, mediante a lavratura de outro lançamento, dando início a novo processo administrativo, sempre que não haja se consumado a decadência.
- Impossibilidade do aproveitamento do processo administrativo anterior já findo, com decisão transitada em julgado.
- Apelo provido.

Ressalte-se que a ação anulatória citada no inciso em questão, não pode ser interposta pela Fazenda Pública em discussão, pelos motivos exaustivamente percorridos

⁹⁶ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”

neste capítulo⁹⁷. Entretanto, a título de ilustração, discorre-se sobre opiniões de doutrinadores em relação à previsão legal disposta no referido inciso.

Ricardo Lobo Torres⁹⁸ fez um interessante estudo sobre a matéria remontando as idéias existentes à época do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, que, segundo ele, eliminava o recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda e autorizava a Fazenda Pública a propor as seguintes ações: a) ação anulatória das decisões finais e definitivas dos Conselhos Administrativos (art. 383) e b) ação declaratória, para pleitear a declaração judicial do direito aplicável à hipótese concreta do fato de seu interesse (art.390). Afirma que o CTN não incorporou os capítulos do anteprojeto referentes ao processo tributário administrativo, como também o pertinente ao processo judicial, sendo incluídos apenas preceitos sobre a extinção das relações entre a Fazenda Pública, incluindo entre estes o artigo 156, IX. Argumenta o autor que a ação anulatória, citada na parte final do referido inciso seria aquela proposta pela Fazenda, de acordo com as idéias constantes no anteprojeto. Finaliza dizendo que, por este motivo, o referido inciso acabou se referindo a uma ação anulatória a ser proposta pela Fazenda Pública, que não existe em nosso sistema jurídico, acrescentando que o objetivo frustrado do CTN era o de eliminar o recurso hierárquico dos Conselhos de Contribuintes.

Paulo de Barros de Carvalho⁹⁹ afirma que é causa extintiva do crédito tributário a decisão administrativa irreformável, aquela para qual não cabe mais recurso aos órgãos da Administração, ressaltando que lhe parece desnecessária a clausula final do inciso IX do CTN, que se refere a ação anulatória, uma vez que a Fazenda Pública não pode ir ao Judiciário postular a anulação de ato que ela mesma praticou e reiteradamente confirmou.

Diogo Ferraz¹⁰⁰ também entende não caber a ação anulatória disposta no inciso em questão, com o argumento que, para impetrar a citada ação, é necessário se atentar para o seu objeto, que, como o próprio nome sugere, a grosso modo, é anular alguma coisa, como, por exemplo, um ato administrativo. Afirma que, como esta ação visa à anulação de um ato, nada mais lógico que ela seja movida contra quem realizou tal ato, e que na hipótese em discussão, seria o Conselho de Contribuintes. Isto leva a conclusão quanto à inviabilidade da impetração da ação anulatória em questão, pois seria impossível que a Administração Pública figurasse

⁹⁷ Ver itens 5.1 a 5.6.

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Comentários ao Código Tributário Nacional** in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), São Paulo, Saraiva, 3.ed. 2002.p. 338-348.

⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho . **Direito Tributário- Fundamentos Jurídicos de Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998. p.202.

¹⁰⁰ FERRAZ, Diogo. **A Impossibilidade Jurídica do Questionamento Judicial** disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em 26 out. 2006.

tanto no pólo ativo desta ação, através da PGFN, quanto no pólo passivo (Conselho de Contribuintes).

5.8 PROVÁVEL DESVALORIZAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE JULGAMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL.

No Estado moderno contemporâneo, a Administração Pública funciona predominantemente através de atos interligados, tendentes a um resultado final. Estes atos possibilitam um maior controle interno e externo da atividade administrativa, além de viabilizar a interferência e a participação dos sujeitos interessados. Esta situação se aplica inteiramente às relações decorrentes de processos fiscais, pois o interesse das pessoas em questões relativas ao direito tributário tem crescido bastante, devido à elevação da carga tributária proveniente do aumento constante do custo do Estado. Diante desta situação, os Conselhos de Contribuintes aparecem como uma importante ferramenta para que os cidadãos-contribuintes possam exercer seus direitos de defesa em relação às decisões que entendam errôneas ou abusivas, ao mesmo tempo em que possam participar de forma representativa nos julgamentos dos litígios e nas decisões¹⁰¹. Com a criação deste órgão colegiado, o Estado está a oferecer oportunidades concretas para que o administrado atue e seja participante direto na Administração Pública, de um lado julgando, e de outro lado reclamando, sem fechar as oportunidades de defesa nos tribunais judiciais, quando for o caso. Pode-se então, concluir que uma das principais funções destes órgãos é a proteção do direito dos administrados. Isto é ratificado através do pensamento de Marcelo Caetano¹⁰² que afirma o seguinte:

A história do direito administrativo mostra iniludavelmente que ele depende do reconhecimento e da proteção dos direitos dos participantes pela Administração.

Na monarquia absoluta era possível um princípio de legalidade e até assegurar a sua observância, que redundada, afinal, no respeito da vontade e da autoridade do Príncipe. Mas só ao definir-se a existência de direitos subjectivos dos particulares e de deveres correlativos das pessoas coletivas

¹⁰¹ Este assunto foi abordado no capítulo 2, item 2.3 retromencionado.

¹⁰² CAETANO, Marcelo. **Manual de Direito Administrativo**. 10. Coimbra: Liv. Almedina, 1997. p.30.

de direito público se lançaram as bases de um regime jurídico da Administração.

A organização dos meios administrativos contenciosos nasceu, de resto, da necessidade de tornar eficazes esses direitos. A sua raiz, como a de todo o contencioso, é subjetiva. Só depois se pensou que por via dessa fiscalização jurisdicional se obtinha a contenção da actividade administrativa dentro dos limites da legalidade; e que, sendo conveniente assegurar a supremacia da lei mesmo quanto não fosse ferido qualquer interesse privado e estivesse apenas em causa o interesse geral, se podia ampliar a utilização dos meios contenciosos a casos de mera defesa objetiva da legalidade.

Daí a dupla função hoje desempenhada pelo contencioso administrativo: fundamentalmente, meio de garantia dos administrados nas relações jurídico-administrativas e, depois, meio de garantia da legalidade na administração.

Como foi visto até aqui, o julgamento dos processos tributários na esfera administrativa tem-se mostrado como um importante instrumento para a solução das lides na área tributária. Um dos motivos para que isto ocorra está no fato de que, no âmbito administrativo, prevalece a verdade real, o que propicia uma maior possibilidade da produção de provas, embora isto ocorra dentro de limites razoáveis de formalidade. Além disto, os Conselhos dos Contribuintes são especializados em matéria tributária, o que facilita a compreensão e assimilação dos complexos termos que podem surgir em uma lide tributária, proporcionando a tomada de decisões mais céleres que no Poder Judiciário, pois este tem a obrigação de julgar milhares de processos envolvendo os mais diversos tipos de questões. Com a possibilidade de discussão judicial de decisões definitivas, no âmbito administrativo, favoráveis aos contribuintes, haveria um esvaziamento e a perda de importância dos Conselhos de Contribuintes, que passaria a funcionar apenas como mais uma instância, ocasionando um abarrotamento ainda maior no Poder Judiciário, conseqüentemente, a uma demora ainda maior da solução das lides envolvendo questões tributárias. Este entendimento é ratificado por Schubert de Farias Machado¹⁰³ que faz as seguintes afirmativas:

¹⁰³ MACHADO, Shubert de Farias. O ingresso da Fazenda Pública em juízo para anular a decisão final proferida no Processo Administrativo. In MARTINS. Op.Cit. p. 358-359

De fato, diante da possibilidade de o contribuinte ir a juízo pedir a anulação da decisão do Conselho de Contribuintes que lhe for desfavorável, admitir que a Fazenda pode igualmente pedir a anulação da decisão que favorecer ao contribuinte, é tornar verdadeiramente inútil o *Conselho de Contribuintes*, uma vez que lhe retira a razão da sua existência, que é dizer a palavra final da Administração acerca da validade do lançamento tributário. Sobretudo se considerarmos que a Fazenda estaria obrigada a submeter ao crivo do Judiciário todas as decisões do *Conselho de Contribuintes* que implicassem na redução do valor do tributo originalmente exigido, pois não poderia ficar a depender da *conveniência administrativa* a escolha dos casos que seriam postos em Juízo. Em síntese, admitir que a Fazenda possa levar essa questão ao judiciário simplesmente porque caberia a esse Poder a última palavra sobre a legalidade do lançamento é transformar o Juiz em agente lançador de tributos.

Pelo que foi exposto, ficou evidenciado que os conselhos de contribuintes, destacam-se por sua especialização técnica e podem fazer a apreciação das questões tributárias de forma simples e célere, sem comprometer os princípios do Estado de Direito. A possibilidade da Fazenda Pública questionar judicialmente as decisões dos conselhos vai de encontro a necessidade de fortalecimento dos citados órgãos que precisam serem dotados de maior independência e autonomia. Agir neste em sentido contrário, levaria ao seu enfraquecimento e aumento do fluxo de processos no poder judiciário, tornando o processo de defesa mais lento e mais oneroso.

CONCLUSÕES

Diante do que foi exposto no decorrer do presente trabalho, em que se buscou fazer um estudo aprofundado sobre o tema proposto, chega-se às seguintes conclusões :

1 – Não é possível o Estado buscar a revisão de decisões administrativas em caráter definitivo na área tributária que lhe sejam desfavoráveis, através do poder judiciário. A decisão administrativa se constitui em ato final do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no acerto do crédito tributário, a não ser que seja comprovada a prática de atos que acarretem uma nulidade absoluta da decisão, (o que pode ser feito pela própria Administração). Sendo assim, tendo a referida decisão obedecido a todos os requisitos de validade, exprimindo uma posição consciente, voluntária e fundamentada da Administração, que faz sua análise nas diversas fases do processo administrativo fiscal, inclusive com a presença de representantes da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), não há que se falar em ação judicial para desconstituí-la.

2 – Tanto a PGFN, quanto os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais são órgãos ligados e vinculados ao Ministério da Fazenda, que, por sua vez, é um órgão do Poder Executivo Federal, ou seja, são todos submetidos hierarquicamente à União. Desta forma, sendo a decisão dos Conselhos de Contribuintes e da CSRF, um ato jurídico emanado pela própria Administração, não pode ser por ela mesma questionada através da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), pois isto feriria o princípio da unidade da pessoa jurídica do direito público e, conseqüentemente, o da unidade de sua vontade. Esta situação torna impossível a interposição da ação judicial, ora discutida, pois a mesma pessoa jurídica, no caso a União Federal, seria autora e ré, situação que é inadmissível e se constitui, inclusive, em uma das causas de extinção do processo de acordo com o que dispõe o artigo 267, IX¹ do Código de Processo Civil (CPC).

3 – O contribuinte não pode ser réu na hipotética ação em questão, não podendo ser responsabilizado pelo não atendimento da pretensão da Fazenda Pública, pois ele apenas exerceu o seu direito de impugnar, em instância administrativa, um Auto de Infração ou uma Notificação de Lançamento e teve atendido o seu pleito. A Fazenda Pública pediu ao Conselho de Contribuintes e à Câmara Superior de Recursos Fiscais que fosse julgado improcedente o recurso do contribuinte e foi desatendida. Portanto, quem praticou o ato considerado lesivo à Fazenda Pública foi o órgão que fez o julgamento da lide tributária, e não o contribuinte.

¹ “Art. 267. Extingue-se o processo, sem resolução de mérito : [...] X - quando ocorrer confusão entre autor e réu; [...]”

4 – O Processo Administrativo Fiscal está perfeitamente integrado ao ordenamento jurídico brasileiro, sendo ele facultativo e não cumulativo com o Judicial, constituindo-se como mais uma opção para o contribuinte dirimir seus conflitos tributários com a Administração Pública. As decisões originadas do referido processo são atos judicantes e não judiciais. A atividade judicante exercida pelos órgãos de julgamento administrativo tributário é caracterizada pela imparcialidade que eles gozam no exercício de sua função de reapreciar os atos praticados por outros órgãos ou agentes (órgãos de lançamento), integrados na mesma estrutura hierárquica, como as Delegacias da Receita Federal ou dela separados, como os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

5 – As decisões finais dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais caracterizam a preclusão administrativa, pois estas tornam-se irretratáveis no plano administrativo devido ao exaurimento dos meios regulares de recursos previstos no seu respectivo ordenamento jurídico, produzindo, portanto, efeitos característicos de atos preclusos. O que ocorre é sua imodificabilidade na via administrativa, para a estabilidade das relações entre as partes. Por este motivo, a referida decisão, não atinge nem afeta situações ou direito de terceiros, permanecendo imodificável somente em relação o Administração e o administrado destinatário da decisão interna do Poder Público, não havendo que se falar em coisa julgada.

6 – No Parecer da Procuradoria Fiscal da Fazenda Nacional, PGFN 1087/04, deu-se uma amplitude descabida à expressão “lesão ao patrimônio público”, situação que deve ser tratada com cuidado para não se chegar ao extremo de se entender que o mero fato de a decisão administrativa ter sido desfavorável ao Fisco, configurar lesão e, a partir daí, se interpretar que todas as decisões neste sentido possam ser revistas administrativamente. Um ato administrativo, como as decisões oriundas do processo administrativo fiscal, somente pode ser considerado efetivamente lesivo à Administração Pública e passível de anulação quando decorrer de uma prática ilegal que acarrete uma nulidade absoluta, como, por exemplo, ter decorrido de fraude, conluio ou má-fé.

7 – O Princípio da Inafastabilidade de Jurisdição, não pode servir de justificativa para o Estado questionar judicialmente as decisões dos Conselhos de Contribuintes, pois é certo que as decisões administrativas estão sujeitas à revisão do Poder Judiciário. Contudo, tal regra se encontra prevista no Capítulo I, do Título II, da Constituição Federal, que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, os quais, por sua vez, são direitos e garantias fundamentais, o que significa que a referida regra se presta a amparar somente o cidadão, e não o Estado.

8 – Seria provocada uma grande insegurança jurídica, caso fosse possível que um contribuinte que tivesse optado pelo processo administrativo para garantir seus direitos na área fiscal e após obter êxito, fosse posteriormente, submetido a um processo judicial, para que estes

direitos já reconhecidos na instância administrativa fossem ratificados pelo Poder Judiciário. Esta incerteza jurídica quanto às questões tributárias impossibilitaria, até mesmo, que os contribuintes efetuassem um planejamento fiscal a contento.

9 – A definitividade das decisões no processo administrativo quando favoráveis ao contribuinte está claramente disposta nos artigos 42 e 45, do Decreto 70.235/72 que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal Federal, bem como no artigo 156, IX do CTN que coloca entre as causas de extinção do crédito tributário a decisão administrativa irreformável, estando os referidos dispositivos legais plenamente em vigor.

10 – A possibilidade de o Estado ingressar em juízo na situação em discussão, levaria ao enfraquecimento dos órgãos administrativos tributários, uma vez que lhe retiraria o motivo maior de sua existência, que é determinar o entendimento definitivo da Administração Tributária a respeito da validade do lançamento tributário. Convém ressaltar que os citados órgãos têm se constituído em um importante instrumento para a defesa dos direitos dos contribuintes na área fiscal, além de provocar um abarrotamento ainda maior do Poder Judiciário com questões na área tributária.

REFERÊNCIAS

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. Estudo da terminologia processo administrativo – tributário e da aplicabilidade de alguns princípios inerentes. **Revista Escola Superior da Magistratura de Pernambuco**, EMASP, Recife, EMASP, n.º. 14. 2001.

ALVES, José Carlos Moreira. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: n.º. 5).

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. **Extinção dos Atos Administrativos**. São Paulo: RT.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo Administrativo Disciplinar**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BARROSO, Luiz Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. São Paulo. Renovar, 2002.

BASCUÑÁN, Alejandro Silva. **Tratado de Derecho Constitucional**. 2.ª ed. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1989.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERLIRI, Antonio. Per um Miglior Funzionamento della Giustizia Tributaria. **Scritti Scelti de Direito Tributário**. Milano: Giuffrè, 1990.

BITTAR, Djalma. **Relação Jurídica Tributária Instrumental**. São Paulo: LTr, 2002.

BONAVIDES, Paulo; AMARAL, Roberto. **Textos políticos da História do Brasil**. 3.ª ed. Brasília: Senado Federal, 2002. 10 v. em 1 CD-ROM.

BONILHA, Paulo Celso Bergstron . A pessoa do julgador administrativo In: Rocha, Valdir Oliveira Rocha (Coord). **Processo Administrativo Fiscal - 5º volume**. São Paulo: Dialética, 2000, v.5.

_____. **Da prova no Processo Administrativo Fiscal**. 2.ª ed. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. **Da prova no Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: LTr, 2000.

BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista de Direito Tributário**, n.º. 64, 1999.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Disponível em: <<http://www.Conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em : 16 de novembro de 2007.

BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria nº. 820. Disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário. **D.O.U.**, 25 out. 2004. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 25 set 2008>.

BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer nº. 1087. Define que o ato administrativo configurado pela decisão desfavorável ao Fisco, proferida pelo Conselho de Contribuintes, pode ser analisada novamente pelo Poder judiciário. **D.O.U.**, 23 ago. 2004. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 11 jan. de 2008.>.

BRASIL. Governo Federal. Decreto nº.70.235/72. Disciplina o Processo Administrativo Fiscal no Âmbito Federal. **D.O.U.**, 23/08/04. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 25 set 2007>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. .Portaria nº. 47. Aprova o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais. **D.O.U.**, 21 mar. 2006. Disponível em <<http://www.Conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2007>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº. 58. Disciplina a constituição das turmas e o funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ). **D.O.U.**, 21 mar. 2006. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 10 out. 2007>.

BRASIL. STJ. MS – Mandado de Segurança, Processo:200201701021/DR, Primeira Seção, Data da decisão:13/08/2003, Fonte DJ de 06/10/2003, p. 197. RDR Vol: 00027.

BRITO, Edvaldo. A decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade da exigência, possibilita a inscrição válida na dívida ativa aparelhadora da ação fiscal. In ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **Problemas de Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. V.3.

CAETANO, Marcelo. **Manual de Direito Administrativo**. 10. ed. Coimbra: Liv. Almedina, 1997.

_____. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo**. Rio de Janeiro:Forense, 1977.

CAMPOS, Djalma de. **Direito Processual Tributário**. 4. ed. Atlas. São Paulo: Atlas, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 4. ed. Coimbra: Liv. Almedina, 1997.

CANTO, Gilberto Ulhoa. **Processo Tributário: Anteprojeto de Lei Orgânica elaborado**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1964.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 8.ed. São Paulo: Malheiros. 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Direito Tributário- Fundamentos Jurídicos de Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

- _____. **Processo Administrativo Tributário** *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, jul./dez. 1979.
- CASSAGNE, Juan Carlos. **Derecho Administrativo**. 7. ed. Buenos Aires: Ed. Abeledo Perrot. 2002.
- CASTRO, Alexandre Barros. **Procedimento Administrativo Tributário**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de Direito Processual**. São Paulo: Saraiva, 1943.
- CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pelegrini; DINAMARCO, Cândido R. **Teoria Geral do Processo**. 13. ed São Paulo: Malheiros, 1997.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, artigo por artigo. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- CONSTITUIÇÃO dos Estados Unidos da América. Disponível em: <<http://www.embaixada-americana.org.br>> Acesso em: 10 fev. 2008.
- COSTA, Alcides Jorge. **Da extinção das Obrigações Tributárias**. São Paulo: Edusp, 1991.
- DELGADO, José Augusto. [Resposta a 5 questões sobre o tema] In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Cord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002.– (Pesquisas Tributárias. Nova série : N° 5).
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- DIDIER Jr., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 6. ed. Salvador: JusPodivum, 2006, v. 1.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. **Manual de Direito Processual Civil**. 2. ed. São Paulo: Forense, 2000.
- FAGUNDES, Seabra. **O Controle dos Atos Administrativos no Poder Judiciário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense.
- FEITOSA, Celso Alves. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- FERRAZ, Diogo. **A Impossibilidade Jurídica do Questionamento Judicial**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/portariapgfn820.htm>. Acesso em: 26 out. 2006.
- FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. O Judiciário Frente a Divisão de Poderes: Um Princípio em decadência? **Revista da USP**.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. **Processo Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- FERREIRA, Emmanuel Guedes. **Ação Anulatória da Fazenda Nacional contra decisão do Conselho de Contribuintes**. Disponível em: <<http://WWW.Comjur.com.br>. Acesso em: 03 jul. 2007>.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. **Curso de Derecho Administrativo**. Buenos Aires: Ed La Ley, 2006, v. 1.

GRECO, Marco Aurélio. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: nº. 5).

ICHIARA, Yoshiaki. [Resposta a 5 questões sobre o tema] In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: nº. 5).

LIEBAMN, Enrico Túlio. **Eficácia e Autoridade da Sentença e outros escritos sobre a Coisa Julgada**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. **Manual de Direito Processual Civil**. Tradução de Cândido Rangel Dinamarco.. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. I.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 5. ed. São Paulo: RT, 1982.

LOS TRIBUNALES Económico-administrativos en el Ordenamiento Tributario Español Disponível em: <<http://documentacion.meh.es/doc>> Acesso em :17 jan. 2008.

LUÑO, Antônio-Enrique Pérez. **La seguridad jurídica**. Barcelona: Ariel Editorial, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. Ação da Fazenda Pública para anular decisão da Administração Tributária. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Judicial Tributário**. São Paulo. Quartier Latin. 2005.

_____. Algumas considerações do Processo Administrativo Tributário. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002

_____. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: nº. 5).

MACHADO, Shubert de Farias. O ingresso da Fazenda Pública em juízo para anular a decisão final proferida no Processo Administrativo. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Judicial Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

MALERBI, Diva. In MARTINS, [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. . 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: nº. 5).

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. [Resposta a 5 questões sobre o tema] In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: nº. 5).

MEDAUAR, Odete. **A Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

_____. **Direito Administrativo Moderno**. 4. ed. São Paulo: RT, 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, José Eduardo Soares de. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: n.º. 5).

MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro: Forense, 1974.

MIRANDA, Dalton César Cordeiro. **Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda**. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 1984.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. A eficácia preclusiva da coisa julgada material. In . **Revista Forense**. Rio de Janeiro, v.238. 1972.

NEDER, Marcos Vinicius; MARTINEZ, Maria Tereza. **Processo Administrativo Fiscal Comentado**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

NOVOA, César Garcia. **El Principio de Seguridad Jurídica en matéria tributária**. Madrid. Marcial Pond, Barcelona, 2000.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Álvaro de. **Do formalismo no Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 1997.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: n.º. 5).

PAIVA, Osmerindo Ribeiro de. Delegacias da Receita Federal de Julgamento e evolução das Normas de Processo administrativo. In ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Processo Administrativo Fiscal**: São Paulo: Dialética, 1999, v.4.

PASSOS, J.J. Calmon de. **Da Jurisdição**. Salvador: Progresso, 1957.

_____. **Esboço de uma teoria das nulidades aplicada às nulidades processuais**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

PASTORELLO, Dirceu Antônio. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: n.º. 5).

PEYRANO, Jorge W. De la Carga probatoria dinamica embazada a su consagración legislativa. In :PEYRANO, Jorge W. **Cargas probatorias dinámicas**. Santa Fe: Rubinzal-Culzoni Editores, 2004.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **O Princípio da Segurança Jurídica em Face da Mudança de Jurisprudência Tributária**: In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, v.10. 2006.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Procedimento Administrativo Tributário em perspectiva de cidadania democrática: In ROCHA, Sérgio André (Coord.). **Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

_____. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000.

ROCHA, Sérgio André. **Processo Administrativo Fiscal. Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro. Lúmen Júris. 2007.

SANCHES, Saldanha J.L. A segurança Jurídica no Estado social de Direito, conceitos indeterminados, analogia e retroatividade no direito tributário. **Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal**, Lisboa. Centro de Estudos Fiscais. 1985.

SANCHES, Sydney. Da ação rescisória por erro de fato. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, v.501. 1977.

SANTI, Eurico de; CONRADO, Paulo César. Controle Direto de Constitucionalidade e Repetição de Indébito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v.86, nov. 2002.

SANTOS, J.A. (Coord.). **Novo Contencioso Administrativo Anotado**. Lisboa: Ed.DisLivro,2002.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Primeiras linhas de Direito Processual Civil**. 17ed. São Paulo. Saraiva, 1994.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: nº. 5).

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário**. Rio de Janeiro: Forense. 1995.

SOUZA, Rubens Gomes de. **A distribuição da Justiça em matéria fiscal**. São Paulo. Martins, 1943.

_____. Idéias gerais para uma concepção unitária a orgânica do processo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**. nº. 34.

_____. Procedimento Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo. ano 1, nº. 2.

_____. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração. **Revista de Direito Administrativo**, São Paulo, n 29, 1952.

TÁCITO, Caio. Contencioso Administrativo. **Revista de Direito Administrativo** nº. 132.

TEIXEIRA, Francisco Eugênio Torres. **A Coisa Julgada no Processo Administrativo Fiscal**, Disponível em: <<http://www.tributario.net>>. Acesso em: 06 maio 2007.

TEMER, Michel. **Elementos do Direito Constitucional**. 16. ed..São Paulo. Malheiros . 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Comentários ao Código Tributário Nacional** in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.), São Paulo, Saraiva, 3.ed. 2002.

_____. [Resposta a 5 questões sobre o tema]. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002. – (Pesquisas Tributárias. Nova série: nº. 5).

VACCA, Pietro. **Instituzioni di Diritto Processuale Tributario**. Millano: Giofrè. 1990.

VADE MECUM SARAIVA. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antônio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Céspedes. 2. ed. atual. e ampl. São Paulo: São Paulo: Saraiva, 2006.

VERGOTINNI, Giuseppe. **Diritto Costituzionale**. 3. ed. Padova: CEDAM, 2001.

VOGEL, Klaus . Protecion legal em la República Federal Alemana. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 34, out. - dez. 1985.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flávio Renato Correia de, e TALAMINI, Eduardo. **Curso Avançado de Direito Processual Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

WATANABE, Ippo; PIGATTI JÚNIOR, Luiz. **Manual de Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: Teoria Geral do ato, do procedimento e do Processo Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Do Procedimento Administrativo**. Bushatsky.1976.

_____. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

ZANCANER, Weida. **Da convalidação e da invalidação dos Atos Administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

ZYMLER, Benjamim. **Direito Administrativo**. Brasília: Fortium, 2005.