

IBET

**A IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO
JUDICIAL, PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DA
DECISÃO FINAL PROFERIDA NO ÂMBITO DO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

por

RODRIGO DE CARVALHO VIEIRA

2008.1

.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

RIO DE JANEIRO - BRASIL

SUMÁRIO

1. O PARECER PGFN/CRJ N° 1.087/2004 E A PORTARIA PGFN N° 820/2004	5
2. DA ILEGALIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DO PARECER PGFN/CRJ N° 1.087/2004 E DA PORTARIA PGFN N° 820/2004	7
2.1. UNICIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	7
2.2.2. LEGITIMIDADE DAS PARTES	9
2.2.4. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO	11
2.3.1. O PRINCÍPIO DA INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO	12
2.3.2. OS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA	13
2.3.3. DESTINATÁRIOS DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS	14
APESAR DE TRATAR DE UMA DECISÃO ANTIGA, PROFERIDA NO ANO DE 1969, O COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL POSSUI PRECEDENTE EM QUE RECONHECEU A VINCULAÇÃO DO FISCO ÀS DECISÕES EMANADAS DOS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS, EQUIPARANDO-AS À COISA JULGADA:	18
ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:	20
2.5. A INSEGURANÇA JURÍDICA	21
A Constituição Federal explicita em seu artigo 37 alguns princípios aplicáveis a toda a atividade administrativa, bem como a todo o Poder Público de uma maneira geral, dentre os quais podemos verificar o princípio da moralidade.	27
Maria Sylvia Zanella Di Pietro define o alcance que deve ser conferido ao princípio da moralidade:	27
Tal princípio é apenas mais um argumento utilizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na tentativa de levar à apreciação do Poder Judiciário as decisões administrativas definitivas, pois consistiria na necessidade do exercício do controle da moralidade administrativa. Assim, cabe analisarmos a sua aplicabilidade em tais casos.	27

INTRODUÇÃO

As discussões acerca da impossibilidade de questionamento judicial, pela Administração Pública, das decisões definitivas proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal foram retomadas no ordenamento jurídico pátrio após a elaboração do Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004 e a edição da Portaria PGFN n° 820/2004, segundo a qual todas as decisões administrativas contrárias ao Fisco que versarem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); que tratem de matéria de relevância temática ou que possam causar grave lesão ao patrimônio público, poderão ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário, seja para controle de legalidade e juridicidade ou em decorrência de erro de fato ou suposta interpretação errônea da lei.

Após o exame do Parecer e da Portaria em referência, iniciaremos a análise da doutrina e jurisprudência aplicáveis e sua compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio. Para tanto, primeiramente estudaremos os conceitos de Administração Ativa e Administração Judicante, bem como o de Administração Pública Direta, na qual se incluem a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A consequência do estudo de tais conceitos será exatamente a análise do aspecto processual, mais especificamente de questionamentos acerca da presença das condições da ação. O contribuinte teria legitimidade para figurar no pólo passivo? E os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais? A Fazenda Pública teria interesse de agir? O pedido seria juridicamente possível? Tais questões são extremamente relevantes para decidirmos pela possibilidade ou impossibilidade de revisão judicial das decisões administrativas contrárias ao Fisco.

No plano constitucional, analisaremos a questão da finalidade da garantia de jurisdição, bem como do contraditório e da ampla defesa. Seriam tais garantias asseguradas somente aos cidadãos ou poderiam ser igualmente invocadas pela Fazenda Pública? A aplicabilidade ou inaplicabilidade dos referidos princípios será importante para o deslinde da controvérsia, uma vez que são os principais argumentos invocados no Parecer.

A questão envolvendo a formação da coisa julgada administrativa é outro aspecto relevante a ser abordado no presente trabalho. Como veremos oportunamente, embora o Decreto 70.235/72 assegure a definitividade das decisões administrativas, os adeptos da tese fazendária sustentam que as mesmas não teriam efeitos de imutabilidade, característica que seria própria da sentença judicial transitada em julgado.

Conseqüentemente, entendemos que o princípio da segurança jurídica está intrinsecamente atrelado ao tema em questão, uma vez que visa proteger justamente o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada, que poderão ser violados caso a Fazenda Pública desconsidere a definitividade das decisões administrativas e as submeta ao crivo do Poder Judiciário.

Outro ponto que será apreciado é justamente o fato de que as decisões administrativas favoráveis aos contribuintes têm o condão de extinguir o crédito tributário, razão pela qual as eventuais sentenças que as anulassem consistiriam em uma espécie de lançamento tributário. Assim, torna-se relevante o estudo, de maneira pormenorizada, da competência para constituição do crédito tributário mediante a efetuação do lançamento.

Por fim, pretendemos expor ainda a importância e as vantagens do processo administrativo fiscal, bem como a provável desvalorização dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais caso seja mantida a possibilidade de questionamento judicial de suas decisões.

1. O PARECER PGFN/CRJ N° 1.087/2004 E A PORTARIA PGFN N° 820/2004

O inusitado Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional n° 1.087/2004¹ decorreu de consulta realizada pela Coordenação Geral de Assuntos Tributários, através da Nota/PGFN/CAT/n° 087/2004², tendo sido posteriormente confirmado por meio de despacho exarado pelo Ministro da Fazenda, Antônio Palocci³, segundo o qual as decisões finais proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal, contrárias ao Fisco, poderão ser objeto de análise pelo Poder Judiciário, seja para controle de legalidade e juridicidade ou ainda em decorrência de erro de fato ou interpretação errônea da lei no julgamento administrativo.

A justificativa da tese fazendária para tal possibilidade engloba essencialmente os preceitos constitucionais inseridos nos incisos XXXV e LXXIII do artigo 5° da Constituição Federal, segundo os quais a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça de direito, e qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise à anulação de ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe.

Em decorrência da aprovação do Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004 pelo Ministro da Fazenda, em 25 de outubro de 2004 foi editada a Portaria PGFN n° 820/2004, que regulamentou a possibilidade de questionamento judicial das decisões administrativas contrárias à Administração Pública, nos seguintes termos:

O Procurador da Fazenda Nacional, no uso de suas atribuições, com base no que consta no Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004, aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda em despacho de 17 de agosto de 2004, publicado no DOU de 23 de agosto de 2004, resolve:

Art. 1° A submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário, observará, no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, o disposto nesta Portaria.

Art. 2° 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:

¹ SILVA. Paulo Rodrigues da. Decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes - possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, pela Administração Pública. Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004, de 19 de agosto de 2004. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 109, p. 131/138, out. 2004.

² Teor da nota: “1. Existe possibilidade de se questionar na justiça as decisões dos Conselhos de Contribuintes? 2. Sendo afirmativa a resposta à questão anterior, qual a espécie de ação a ser manejada? 3. No caso de ser possível a interposição de ação para questionamento das decisões dos Conselhos de Contribuintes, a quem cabe a iniciativa?”

³ Aprovo o Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004, de 19 de julho de 2004, pelo qual ficou esclarecido que: 1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade ou diante de erro de fato; 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular e 3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

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.

Art. 3º O Procurador da Fazenda Nacional que atuar perante os Conselhos de Contribuintes e a CSRF deverá propor, fundamentadamente, 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.

§ 4º Sempre que necessário, a proposta será encaminhada à Coordenação-Geral da Representação Judicial, para providências de sua alçada.

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

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

O ponto mais controvertido na norma em análise é exatamente o enorme grau de discricionariedade atribuído à Fazenda Pública na interpretação dos requisitos constantes nos incisos II e III, do artigo 2º, os quais são manifestamente subjetivos. O temor dos contribuintes reside justamente no fato de que ainda que a Fazenda Pública sustente que somente irá ingressar em juízo nos casos previstos no artigo 2º da referida Portaria, não há como se aferir a amplitude das expressões “relevância temática” e “grave lesão ao patrimônio público”, tamanha a subjetividade e abstração dos enunciados inseridos em tal dispositivo.

Percebe-se assim que o tema não foi adequadamente tratado no Parecer e posteriormente disciplinado pela Portaria, o que tem causado uma enorme dose de insegurança aos contribuintes, tornando-se imprescindível uma profunda análise quanto a sua constitucionalidade, legalidade e conformidade com os princípios basilares do Direito.

2. DA ILEGALIDADE E DA INCONSTITUCIONALIDADE DO PARECER PGFN/CRJ N° 1.087/2004 E DA PORTARIA PGFN N° 820/2004

2.1. UNICIDADE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A corrente que defende a legitimidade do ajuizamento de ação pela Fazenda Pública questionando judicialmente as decisões definitivas proferidas no âmbito do processo administrativo utiliza como um de seus argumentos a distinção entre a Administração Ativa e a Administração Judicante.

A chamada Administração Ativa consubstanciaria somente a vontade das chefias dos órgãos políticos substancialmente administrativos enquanto a Administração Judicante se referiria apenas à vontade dos órgãos administrativos julgadores, motivo pelo qual a Administração Ativa poderia questionar judicialmente as decisões administrativas proferidas por órgão judicante.

Defendida por alguns doutrinadores, dentre os quais Aurélio Pitanga Seixas Filho⁴ e Rubens Gomes de Sousa, para a referida corrente, os órgãos colegiados, principalmente os Conselhos de Contribuintes, não teriam representatividade da vontade da Administração Ativa e por isso suas decisões poderiam ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

O posicionamento adotado pela corrente em referência ainda é reforçado pelo argumento consubstanciado na impossibilidade de exercício de poder hierárquico pela Administração Ativa sobre a Administração Judicante, razão pela qual a única opção para anulação da decisão administrativa seria o ingresso perante o Poder Judiciário, conforme defende Carlos da Rocha Guimarães⁵.

Todavia, segundo o entendimento aduzido pela segunda corrente, amplamente majoritária – conforme será demonstrado ao longo da presente obra – apesar de realizarem atividades de natureza distinta, a Administração Ativa e a Administração Judicante não possuem personalidade jurídica, sendo órgãos administrativos criados apenas por descentralização das atividades e, portanto, integrantes da Administração Pública Direta, em

⁴ (...) se a administração (ativa) não é titular da decisão final proferida no procedimento administrativo litigioso ou contraditório, nada mais natural, e com sentido, que possa utilizar instrumentos jurisdicionais (solução de um litígio, tempestivamente) cabíveis para corrigir um erro na manifestação da vontade da administração (judicante) que não foi seu (o erro).

⁵ Da mesma forma que o contribuinte, uma vez trancada a instância administrativa, por ter esgotado todos os recursos, pode alegar em Juízo o seu direito, a Administração deveria acolher expressamente na lei o que está implícito, isto é, o seu direito de anular, em juízo, a decisão do Tribunal Administrativo, da mesma forma que o contribuinte não fica jungido a essa decisão e pode ir a Juízo, discutir o assunto, a Administração teria o mesmo direito. Ela compareceria a Juízo e pleitearia a anulação do acórdão do Conselho de Contribuintes. Não haveria nenhuma estranheza nessa atitude, porque não se tratando de um órgão de Administração, mas de um órgão administrativo, sem subordinação hierárquica, o seu ato, portanto, não poderia ser modificado pela simples atuação da competência hierárquica; não haveria, assim, outro recurso senão a ida a Juízo, para tentar anular o ato perante o Judiciário

seu conceito lato. Conseqüentemente, agiriam apenas por imputação volitiva da mesma pessoa jurídica de Direito Público, qual seja, a União.

É incontroverso que em nosso ordenamento jurídico a União, como pessoa jurídica, é somente uma. Logo, não há que se cogitar a pluralidade de pessoas jurídicas dentro da União, mesmo havendo a separação de poderes, pois, conforme acentuado por Hugo de Brito Machado⁶, tais poderes são órgãos da mesma pessoa, não havendo que se discutir a unicidade da Administração Pública:

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

O Estado, enquanto titular de direitos, é corporificado pela Administração Pública, conceito no qual encartam inclusive órgãos 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 da apreciação do Poder 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 a sua vontade⁷.

Infere-se assim, que ainda que a Administração Ativa discorde da decisão proferida pela Administração Judicante, somente teria capacidade processual para postular judicialmente a sua reforma a pessoa jurídica a que se encontra vinculada, que neste caso seria a União. Entretanto, um fato importante que será analisado a seguir é que esta é exatamente a pessoa jurídica sob a qual funcionam os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem como a Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo pacífica a integração destes na estrutura da administrativa da União, como órgãos da Administração Tributária.

Portanto, tendo em vista que as decisões administrativas finais são proferidas por órgãos da Administração Pública Direta, entendemos que realmente não há como se sustentar que as manifestações dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sejam totalmente alheias à própria Fazenda Nacional a ponto de justificar o seu questionamento perante o Poder Judiciário.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Ação da Fazenda Pública para anular Decisão da Administração Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 112, p. 47, jan. 2005.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série – nº 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 157/158.

2.2. AUSÊNCIA DE CONDIÇÕES DA AÇÃO

2.2.1. CONDIÇÕES DA AÇÃO

A ação é um direito subjetivo que está sujeito a determinadas condições, que são consideradas como os requisitos de existência do direito de agir do demandante, sem os quais o processo deverá ser extinto sem julgamento do mérito, na forma do artigo 267, VI, do CPC.

Em sede doutrinária, tais “condições da ação” são geralmente classificadas em *legitimidade das partes, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido*, razão pela qual se faz necessária a análise da existência de tais requisitos nos casos em que a Fazenda Pública pretenda submeter ao crivo do Poder Judiciário as decisões finais proferidas no âmbito do processo administrativo.

2.2.2. LEGITIMIDADE DAS PARTES

A primeira das “condições da ação” é a legitimidade das partes, considerada doutrinariamente como a pertinência subjetiva da ação. Ou seja, as partes que têm legitimidade para a causa são os titulares da relação jurídica deduzida pelo demandante no processo, conforme os ensinamentos de Alexandre Freitas Câmara⁸ e Vicente Greco Filho⁹:

A análise da condição da ação em referência é de extrema importância, uma vez que tanto o Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004, como a malsinada Portaria PGFN nº 820/2004, foram omissos quanto aos possíveis integrantes do pólo passivo das eventuais demandas.

À primeira impressão, geralmente imaginar-se-ia que o contribuinte, pelo fato de ter sido favorecido com a decisão administrativa que a Fazenda Pública pretende anular, teria a manifesta legitimidade para figurar no pólo passivo. Embora aparentemente correto, tal entendimento é totalmente equivocado.

Ao longo do processo administrativo em que o contribuinte foi favorecido com a decisão administrativa definitiva, constata-se que o mesmo apenas exerceu sua garantia constitucional de Direito de Petição, bem como o direito ao contraditório e à ampla defesa, previstos nos incisos XXXIV, alínea a e LV do artigo 5º da Constituição Federal.

Dessa forma, o contribuinte não pode ser responsabilizado pelo simples fato de ter sido favorecido diante da decisão proferida por órgão administrativo, uma vez que não praticou o ato considerado lesivo ao direito da Fazenda Pública. Como não poderia impedir

⁸ CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*, vol. I. 11ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 123.

⁹ GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*, vol. I. 8ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1993. p. 77.

que um dos Conselhos de Contribuintes ou a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferisse determinada decisão, se existe um responsável, este é o órgão da Administração Tributária¹⁰.

Neste sentido, impende destacar que o art. 7º do CPC estipula que toda pessoa que se encontre no exercício regular dos seus direitos tem capacidade para estar em juízo. Como já vimos, os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais não são pessoas, razão pela qual não têm capacidade para estarem em juízo e, conseqüentemente, não poderão integrar o pólo passivo.

Logo, é importante observar quem a Fazenda Pública indicará como integrante do pólo passivo nas demandas que vier a ajuizar, pois ao promovê-las contra os contribuintes estaremos diante de manifesta ilegitimidade passiva, devendo ser indeferida a petição inicial, na forma do artigo 295, II, do CPC e extinto o processo sem julgamento do mérito, conforme o artigo 267, incisos I e VI, do mesmo diploma legal.

2.2.3. INTERESSE DE AGIR

A segunda “condição da ação” necessária para ingressar com uma ação em juízo é o interesse de agir. Doutrinariamente, tal requisito é definido como a utilidade do provimento jurisdicional pretendido pelo demandante, sendo composto de dois requisitos: “necessidade da tutela jurisdicional”¹¹ e “adequação do provimento pleiteado”.

Portanto, devemos analisar se a Fazenda Pública teria interesse jurídico para funcionar como autora em ação judicial em que pretenda dirimir divergências entre órgãos do próprio Poder Executivo objetivando a anulação de decisões administrativas definitivas.

Em princípio, é de se destacar que a própria Administração Pública busca preservar a legalidade de seus atos, podendo anulá-los quando ilegais, o que, por si só, configuraria a inexistência de interesse processual, inviabilizando a propositura de qualquer ação perante o Poder Judiciário a fim de anulá-los.

Para nós, as decisões administrativas são atos do fisco que geram aos contribuintes a obrigação de recolher determinada exação ou os exoneram de dessa obrigação, sendo certo que quando restauram a exigibilidade do crédito tributário geram interesse de agir aos contribuintes para promoverem ações judiciais. Contudo, o mesmo não ocorre quando as decisões desoneram os contribuintes das obrigações tributárias.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Ação da Fazenda Pública para anular Decisão da Administração Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 112, p. 50, jan. 2005.

¹¹ O processualista Alexandre Freitas Câmara explica que a necessidade da tutela jurisdicional somente surge quando é impossível a satisfação do seu direito sem a intercessão do Estado porque a parte contrária se nega a satisfazê-lo, sendo vedado ao autor o uso da sua autotutela.

Isto porque, como os Conselhos de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional são órgãos administrativos inseridos na mesma pessoa jurídica de Direito Público, a União, não há que se cogitar qualquer interesse de agir, uma vez que teríamos uma “autocontestação” por parte da Fazenda Pública.

Sérgio André Rocha Gomes da Silva, em excelente estudo sobre o tema, reconhece a inexistência de interesse de agir à Fazenda Pública em função da decisão administrativa ter sido proferida por órgão integrante da Administração Pública Direta:

Tendo a decisão sido proferida por órgão da Administração Pública direta, não teria esta interesse processual de agir para postular, perante o Poder Judiciário, a anulação de ato pela mesma praticado. Há que se reconhecer que tanto o Ministério da Fazenda como a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional são órgãos administrativos inseridos na mesma pessoa jurídica de Direito Público, a União Federal, sendo desta indissociáveis¹².

Outro não é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que constantemente tem decidido que o contribuinte vencido na esfera administrativa sempre poderá recorrer ao Poder Judiciário para que seja reexaminada a decisão administrativa, enquanto que a Fazenda Pública não poderá, uma vez que não é possível a Administração propor ação contra ato de um de seus órgãos¹³.

Portanto, se a Administração Pública é uma e conseqüentemente o seu interesse também deve ser único, estaria perfeitamente configurada a carência de ação se a Fazenda Pública ajuizasse ações contra esses atos, valendo-se do Poder Judiciário para dirimir divergência entre órgãos do próprio Poder Executivo.

Dessa maneira, sob este aspecto entendemos que a Fazenda Pública não tem direito de ingressar com ação judicial objetivando a anulação de decisão proferida em processo administrativo, uma vez que a sua própria vontade funcional está expressada em decisão administrativa que reconhece a improcedência do crédito tributário, estando impossibilitada de recorrer a outro Poder, no caso o Judiciário, para obter a declaração de ineficácia de seu próprio ato administrativo.

2.2.4. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO

A doutrina diverge quanto ao alcance da referida condição da ação, pois alguns entendem que compreenderia apenas o pedido enquanto outros afirmam que consistiria na análise do fundamento, ou seja, da causa de pedir. Compartilhamos do entendimento do autor

¹² SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. *Questionamento Judicial, pela Fazenda Nacional, de Decisão Administrativa Final*: Análise do Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 109, p. 93, outubro de 2004.

¹³ STJ, ROMS n. 12.386/RJ, Rel. Ministro Franciulli Netto, Brasília, 19 fev. 2004.

Vicente Greco Filho¹⁴, segundo o qual a possibilidade jurídica do pedido atingiria também a causa de pedir.

Conforme anteriormente demonstrado, no âmbito Federal, o Conselho de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, assim como a Procuradoria da Fazenda Nacional, as Delegacias da Receita Federal e o Ministro da Fazenda, fazem parte de um corpo único, todos sendo integrantes da União Federal.

A propositura de ação judicial por uma pessoa de Direito Público contra ela própria conduziria à impossibilidade de formação do próprio processo, uma vez que não haveria a bilateralidade da relação processual em virtude da existência de apenas uma parte, que não poderia ser ao mesmo tempo autor e réu.

Dessa maneira, segundo o entendimento de Schubert de Farias Machado¹⁵, não faltaria apenas interesse à Administração Pública para ir ao Judiciário anular a sua própria decisão, como o pedido seria juridicamente impossível porque dirigido contra a própria Administração de maneira manifestamente infundada.

2.3. DIREITOS CONSTITUCIONAIS INVOCADOS PELA PGFN

2.3.1. O PRINCÍPIO DA INAFSTABILIDADE DA JURISDIÇÃO

Diversos autores, ao analisarem o tema em questão, defendem a possibilidade ou impossibilidade de questionamento judicial pela Fazenda Pública das decisões administrativas definitivas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes ou pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo em vista a aplicabilidade ou inaplicabilidade do princípio da inafastabilidade da jurisdição.

O princípio em referência, explicitamente suscitado no item 22 do Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004, é assegurado constitucionalmente, estando insculpido no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal, segundo o qual “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito”.

Aqueles que são favoráveis à tese fazendária sustentam que o princípio da acessibilidade ampla e irrestrita ao Poder Judiciário é um dos sustentáculos do Estado Democrático de Direito e que não haveria na Constituição Federal qualquer impedimento para a Fazenda Pública recorrer ao Poder Judiciário a fim de requerer a anulação de decisão administrativa a ela contrária.

¹⁴ CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*, vol. I. 11ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 128.

¹⁵ MACHADO, Schubert de Farias. A Decisão definitiva no Processo Administrativo Tributário e o Ingresso da Fazenda Pública em Juízo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 76, p. 113, jan. 2002.

Um dos adeptos à tese fazendária é Moisés Akselrad, que no 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, ocorrido no ano de 1999, foi um dos defensores da possibilidade da Fazenda Pública ingressar em juízo visando à anulação de decisão final administrativa com fundamento no princípio da inafastabilidade da jurisdição¹⁶.

A corrente sustenta ainda que se o direito à prestação jurisdicional é colocado como garantia fundamental e que se o Estado se submete às leis que edita e às decisões judiciais, como decorrência do princípio do Estado de Direito, não se pode negar o direito à jurisdição se existentes a ameaça ou a lesão de direito a que se refere o art. 5º, XXXV, da Constituição Federal.

Embora pareça que o princípio da inafastabilidade da jurisdição deva ser indistintamente garantido a todos, a seguir verificaremos que o seu manejo pela Fazenda Pública é severamente contestado pela doutrina majoritária.

2.3.2. OS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

A Constituição Federal assegura em seu art. 5º, inciso LIV, o direito ao devido processo legal, que tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, os quais devem ser garantidos aos litigantes em processo judicial ou administrativo, conforme o disposto no inciso LV. Diante de tais garantias constitucionais, a Fazenda Pública mantém o seu entendimento de que teria livre acesso ao processo judicial.

Inicialmente, impende destacar que no âmbito do processo administrativo os princípios do contraditório e da ampla defesa estão previstos no artigo 2º, da Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e perfeitamente assegurados no Decreto nº 70.235/72.

No processo administrativo fiscal, é incontroverso o fato de que a Administração Pública não só possui todas as garantias que são asseguradas aos contribuintes, mas também outras prerrogativas¹⁷. Isto se verifica, por exemplo, na falsa paridade dos Conselhos de Contribuintes, que são presididos por funcionários da própria Administração Pública e na vasta possibilidade de interposição de recursos, como o Recurso Hierárquico.

Dessa maneira, entendemos que se distancia completamente dos parâmetros de razoabilidade a tentativa de ingresso da Fazenda Pública perante o Poder Judiciário para

¹⁶ AKSELRAD, Moisés. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 423.

¹⁷ Neste sentido, Ives Gandra da Silva Martins ressalta que “*não há como permitir que depois de todos os privilégios que possui na condução do processo administrativo, tenha, ainda, o direito de ingressar em juízo para desconstituir a decisão administrativa favorável ao contribuinte*”.

reverter decisão administrativa proferida por ela mesma em processo administrativo caracterizado pelo contraditório e a ampla defesa.

Além disso, devemos analisar agora o alcance de tais princípios, sobretudo quanto aos seus destinatários, para verificarmos a possibilidade da Fazenda Pública utilizá-los como fundamento na tentativa de anular as decisões administrativas por ela proferidas.

2.3.3. DESTINATÁRIOS DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

Os suscitados princípios da inafastabilidade da jurisdição e do contraditório e da ampla defesa estão inseridos no título dos direitos e garantias fundamentais, no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos assegurados constitucionalmente.

Conforme se infere da leitura do artigo 5º e seus incisos, as diversas garantias constitucionais asseguradas foram elaboradas visando primordialmente à proteção do cidadão, especialmente contra o arbítrio estatal.

Quanto ao princípio da inafastabilidade da jurisdição, por exemplo, é inegável que o livre acesso ao Poder Judiciário é garantido constitucionalmente em decorrência do princípio da tripartição dos Poderes, uma vez que seria necessária a divisão do poder de forma a conter o abuso. Daí porque podemos assegurar que foi insculpido na Constituição Federal objetivando especialmente a garantia do cidadão contra o Estado.

Apesar de alguns autores sustentarem que o princípio da isonomia impede que a Fazenda Pública fique adstrita às decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, compartilhamos do entendimento de que esse princípio também não pode ser invocado.

Isto porque é o próprio princípio da isonomia que impõe tratamento desigual entre o Estado e o cidadão, protegendo este contra os atos abusivos daquele. Assim, entendemos que o referido princípio não resguarda o Estado, até porque este, via de regra, prescinde daquele.

Alberto Xavier assim externa seu pensamento:

A invocação de uma pretensa isonomia das posições jurídicas do Estado e dos cidadãos no que concerne às matérias abrangidas pelo art. 5º da Constituição, notadamente a garantia de acesso ao Poder Judiciário, ignora o papel preponderante “garantístico” da Constituição, que visa a delimitar os poderes do Estado pela outorga de direitos aos particulares e não a assegurar um tratamento falsamente paritário e isonômico entre os titulares do Poder e os cidadãos¹⁸.

¹⁸ XAVIER, Alberto. A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 103, p. 32, abr. 2004.

Além disso, como é sabido, o processo administrativo tributário foi concebido como garantia do contribuinte para que a Administração se contivesse dentro de seus limites. Tendo em vista que a Administração Pública desfruta de inúmeras prerrogativas processuais, possuindo alguns privilégios a mais do que os contribuintes no processo administrativo, reiteramos o entendimento de que não consideramos ser razoável que o princípio da isonomia seja invocado para dar direito à Fazenda Pública de anular a sua própria decisão.

Corroborando a tese de que as garantias constitucionais são a expressão fundamental dos direitos individuais conferidos aos particulares, Hugo de Brito Machado assim discorre sobre o tema:

A própria supremacia constitucional é garantia do cidadão, contra o Estado, na medida em que é, no dizer do Ministro Celso de Mello, um instrumento que o Direito oferece contra o arbítrio do legislador. São inadmissíveis as teses autoritárias que invocam direitos e garantias constitucionais para favorecer o Estado contra o cidadão¹⁹.

Assim, resta claro que a possibilidade de interpretação do art. 5º da Constituição Federal em favor da Administração Pública, contra o cidadão, seria conforme os dizeres de Fábio Martins de Andrade²⁰, uma subversão do Estado Democrático de Direito para o “Estado Administrativo Autoritário”, no qual a própria Administração Pública teria o poder de autuar, julgar, recorrer e em caso de eventual vitória do contribuinte, ainda poderia recorrer ao Poder Judiciário sob a justificativa de que a interpretação teria sido “menos autorizada”.

Por isso, entendemos que a admissão da possibilidade da Administração Pública ingressar em juízo para anular um ato emanado dela própria, em detrimento do contribuinte a favor do qual aquele ato fora praticado, além de não ser razoável, implica na desconsideração da finalidade dos princípios constitucionais acima analisados, que há muito estão presentes em nossa Constituição e de maneira curiosa somente agora foram suscitados pela PGFN.

Dessa maneira, no plano constitucional consideramos que não há qualquer fundamento válido capaz de corroborar a tese fazendária, sendo manifestamente inconstitucional a Portaria PGFN nº 820/2004 ao submeter as decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário, quando contrárias à Fazenda Pública, tendo em vista que os princípios constitucionais invocados visam justamente a proteção do cidadão perante a atuação estatal.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Ação da Fazenda Pública para anular Decisão da Administração Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 112, p. 59, jan. 2005.

²⁰ ANDRADE, Fábio Martins de. A inconstitucionalidade e a ilegalidade da Portaria PGFN nº 820/2004. *Jus Navigandi*, Teresina, a 9, n. 577, 4 fev. 2005. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6287>. Acesso em: 29 fev. 2008.

2.4. DEFINITIVIDADE DAS DECISÕES ADMINISTRATIVAS

Neste capítulo, veremos que é indiscutível o entendimento de que a análise da questão envolvendo a definitividade das decisões proferidas nos processos administrativos tributários é de extrema importância para o presente estudo.

Segundo a tese sustentada pela Fazenda Pública, somente o Poder Judiciário teria o condão de decidir com força de coisa julgada, conforme o disposto no artigo 6º, §3º da Lei de Introdução ao Código Civil. Conseqüentemente, as decisões administrativas contrárias à Fazenda Pública não poderiam ser imutáveis, característica que seria privativa das sentenças judiciais transitadas em julgado.

Doutrinariamente, a coisa julgada é considerada sob dois aspectos: formal e material. Enquanto a coisa julgada formal é qualificada como aquela decorrente da impossibilidade de mutação de sentença dentro do mesmo processo em que foi deferida, a coisa julgada material impede a renovação da discussão da lide já decidida e transitada em julgado, tendo força de lei entre as partes²¹.

Como é sabido, no âmbito federal, o processo administrativo fiscal é regulado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, marcado pelo devido processo legal, no qual são garantidos o contraditório e a ampla defesa. Demais disso, ainda é amplamente assegurado às partes o direito a uma decisão fundamentada, que não decorra de simples conveniência administrativa.

Após o trânsito em julgado da decisão administrativa devidamente fundamentada, seja em função da irrecorribilidade da mesma ou do decurso do prazo recursal, é certo que o mencionado Decreto expressamente assegura a sua definitividade, ao menos no âmbito administrativo:

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 recurso de ofício.

Registre-se ainda que o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, aprovado pela Portaria nº 55, também assegura a definitividade de suas decisões que não sejam mais passíveis de recurso:

²¹ Neste sentido: CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*, vol. I. 11ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 468.

Art. 32 A decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais será final e encerrará o processo administrativo-fiscal, dela não cabendo pedido de reconsideração²².

Neste diapasão, julgamos de caráter salutar a análise do alcance da definitividade das decisões administrativas, bem como os seus efeitos quanto aos sujeitos passivo e ativo para que possamos constatar a existência ou não da chamada coisa julgada administrativa.

Alinhando-se aos dispositivos acima transcritos, constata-se que o artigo 45 do referido Decreto determina a conseqüente exoneração de todos os gravames exigidos do sujeito passivo quando a decisão definitiva lhe for favorável:

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

Logo, infere-se que, para o contribuinte, a conseqüência imediata das decisões administrativas definitivas contrárias ao Fisco é a exoneração dos gravames decorrentes do litígio, que no caso consistiria na extinção do crédito tributário, na forma do disposto no artigo 156, IX, do CTN.

Porém, no presente estudo é de extrema relevância constatarmos a conseqüência das decisões administrativas definitivas para a Fazenda Pública.

Inicialmente, impende destacar que, quanto à possibilidade de formação da coisa julgada no âmbito do processo administrativo, diversos autores a defendem, dentre os quais Celso Antônio Bandeira de Mello, que explica com muita propriedade em que consistiria a mesma:

...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 em relação à simples irrevogabilidade, que, como visto, estende-se a inúmeras outras hipóteses.
Toda vez que a Administração decidir um dado assunto em última instância, de modo contencioso, ocorrerá a chamada coisa julgada administrativa²³.

Assim, ainda que as decisões administrativas não tenham força de coisa julgada material, dada a possibilidade de revisão judicial pelo contribuinte, seus efeitos devem ser equiparados à coisa julgada formal, uma vez que são vinculantes e imutáveis para a chamada

²² Diário Oficial da União, 17.03.1998, p. 31.

²³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 421/422.

Administração Ativa, a qual seria privada de ingressar junto ao Poder Judiciário em caso de decisão desfavorável proferida por órgãos da chamada Administração Judicante, tendo em vista que ambas compõem a Administração Pública Direta.

À luz dos dispositivos acima transcritos, entendemos que na esfera administrativa, seja com a decisão administrativa final de um dos Conselhos de Contribuintes ou da Câmara Superior de Recursos Fiscais, há de ser reconhecida a denominada coisa julgada administrativa quando as decisões forem contrárias ao Fisco.

Apesar de tratar de uma decisão antiga, proferida no ano de 1969, o Colendo Supremo Tribunal Federal possui precedente em que reconheceu a vinculação do Fisco às decisões emanadas dos órgãos administrativos, equiparando-as à coisa julgada:

Coisa julgada fiscal e direito subjetivo. A decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao Fisco, força vinculatória, equivalente à coisa julgada, principalmente quando gerou aquela decisão direito subjetivo para o contribuinte. Recurso extraordinário conhecido e provido²⁴.

O referido precedente, da lavra do Ministro Relator Raphael Barros Monteiro, acompanhado pelo ilustre Mestre Aliomar Baleeiro, ao que parece, foi completamente ignorado pelo Parecer e pela Portaria em comento.

Outro não é o entendimento do STJ acerca da definitividade das decisões administrativas contrárias ao Fisco, conforme se verifica inclusive na ementa do acórdão que ensejou a elaboração do Parecer e da Portaria em análise:

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 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.²⁵

²⁴ STF, RE n. 68.253/PR, Rel. Ministro Raphael de Barros Monteiro, Brasília, 02 dez. 1969.

²⁵ STJ, MS n. 8.810/DF, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Brasília, 13 ago. 2003.

O posicionamento acolhido pelos nossos tribunais demonstra a clara orientação pela impossibilidade de reabertura da discussão relativa à matéria apreciada de maneira definitiva junto à esfera administrativa, configurando-se manifestamente contrários ao ordenamento jurídico o Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004 e a Portaria nº 820/2004.

A tese fazendária, objetivando reverter o entendimento majoritário acerca da definitividade das decisões administrativas e da conseqüente formação da coisa julgada, sustenta ainda que o direito à autotutela inerente à Administração Pública impediria o surgimento da coisa julgada administrativa. No intuito de corroborar tal entendimento, invocam seus defensores a Súmula nº 473, do Supremo Tribunal Federal²⁶.

Cabendo registrar que a referida súmula foi incorporada à Lei nº 9.784/99²⁷, ao contrário do entendimento externado pela Fazenda Pública, acreditamos que na realidade a norma ajuda a definir o que seria coisa julgada administrativa. Isto porque, ao estabelecer limites à ação revisora da Administração Pública, subtendemos que, no máximo, poderia realizá-la dentro desses ditames.

Neste sentido, compartilhamos do entendimento de que a Fazenda Pública realmente teria o poder de anular as decisões administrativas proferidas em fraude à lei ou em decorrência de práticas criminosas, sendo garantido ao contribuinte o acesso ao Poder Judiciário para questioná-las.

Porém, de acordo com o Parecer em análise, a Fazenda Pública teria a possibilidade de buscar perante o Poder Judiciário a reforma das decisões administrativas sob o fundamento de que a interpretação dada administrativamente seria equivocada, ou seja, o controle pelo judiciário seria ilimitado, uma vez que poderia adentrar no mérito dos atos administrativos.

Em relação ao tema, a lição de Hely Lopes Meirelles assim assevera:

No nosso sistema de jurisdição judicial única, consagrado pelo preceito constitucional de que não se pode excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito, individual ou coletivo (art. 5º, XXXV), a Justiça Ordinária tem a faculdade de julgar todo ato de administração praticado por agente de qualquer dos órgãos ou Poderes de Estado. Sua limitação é apenas quanto ao objeto do controle, que há de ser unicamente a legalidade, sendo-lhe vedado pronunciar-se sobre conveniência, oportunidade ou eficiência do ato em exame, ou seja, sobre o mérito administrativo²⁸.

²⁶ Súmula 473 do STF: 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 judicial.

²⁷ Artigo 53 da Lei 9.784/99.

²⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 610.

Por conseguinte, concluímos que o controle exercido pelo Poder Judiciário deve restringir-se apenas à legalidade e legitimidade dos atos administrativos, sendo amplamente vedado o controle sobre o mérito dos mesmos, sob pena de sobreposição de poderes, conforme muito bem observado por Maria Beatriz Martinez²⁹.

Dessa maneira, no caso de decisão administrativa definitiva, o julgado é imutável para a Fazenda Pública, exceto nas restritíssimas hipóteses do julgamento decorrer do cometimento da prática de atos contrários à lei ou aos princípios que regem a Administração Pública. Por isso mesmo, desde que formalmente válidas, todas as decisões definitivas favoráveis aos contribuintes não podem ser revogadas, restando precluso o direito da Administração Pública fazê-lo, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica.

Ressalte-se ainda que, conforme se infere da leitura do art. 156, IX, do CTN, a decisão administrativa irreformável, ou seja, aquela considerada definitiva na órbita administrativa, é uma das formas de extinção do crédito tributário. Senão vejamos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.

É exatamente por esta razão que quando o crédito tributário originariamente exigido do contribuinte é regularmente extinto, total ou parcialmente, por decisão administrativa do órgão julgador competente, não pode ser reinstituído mediante uma reforma dessa decisão.

Oportuno salientar ainda que a parte final do dispositivo em referência, relativa à possibilidade de ação anulatória, segundo Ricardo Lobo Torres³⁰, decorre apenas de uma falha na sistemática do texto do CTN, aprovado com algumas alterações em seu projeto original, dentre as quais a retirada da previsão de possibilidade da Fazenda Pública ingressar em juízo visando à anulação de decisões administrativas.

Ademais, o artigo 146 do CTN também impede a modificação das decisões administrativas objetivando a exigência de tributo que não fora lançado, conforme muito bem observado por Marilene Talarico Martins Rodrigues³¹.

²⁹ MARTINEZ, Maria Beatriz. Considerações acerca da Possibilidade Jurídica de Anulação, mediante Ação Judicial, de Decisão de Mérito Proferida pelo Conselho de Contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 113, p. 88, fev. de 2005.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional, v. 2, arts. 96 a 218, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.), p. 327/330.

³¹ Marilene Talarico Martins Rodrigues assevera que “...ainda que não proferidas por contencioso administrativo, as decisões administrativas são irrevogáveis sempre que conferirem benefício em favor de situações jurídicas individuais, ou seja, em favor do contribuinte. Aliás, o art. 146 do CTN é expreso em resguardar os direitos subjetivos nascidos de decisões administrativas em matéria tributária”.

Conforme afirma o presidente da Comissão de Especial de Assuntos Tributários da OAB-SP, Dr. Luiz Antônio Caldeira Miretti³², a tentativa da Fazenda Pública em reverter as decisões administrativas viola preceitos como o ato jurídico perfeito, a matéria julgada e o direito adquirido, além de ferir o princípio da separação dos poderes, tendo em vista que a decisão final do Conselho expressa a vontade funcional do Estado.

Portanto, vislumbramos mais uma vez a manifesta impossibilidade de discussão de matéria apreciada validamente em última instância administrativamente, haja vista a formação de coisa julgada administrativa, mostrando-se completamente equivocado o posicionamento externado no Parecer e na Portaria em tela. Não é à toa que atualmente tramita perante o Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 1.701/2007, que prevê justamente o acréscimo de parágrafo ao art. 45 do Decreto 70.235/72 para o efeito de impedir expressamente a possibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo para reverter as decisões finais administrativas favoráveis aos contribuintes³³.

2.5. A INSEGURANÇA JURÍDICA

Outro ponto de extrema importância que deve ser analisado na presente monografia diz respeito à conformidade do Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004 e da Portaria PGFN nº 820/2004 com o relevante princípio da segurança jurídica.

A partir da leitura do preâmbulo da Constituição Federal constata-se desde logo que um dos objetivos a serem perseguidos é a segurança. Senão vejamos:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos a Constituição da República Federativa do Brasil.

A seguir, nos termos do artigo 5º, XXXVI, da Magna Carta são assegurados o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, exatamente os elementos que constituem a segurança jurídica. Eis a redação do mencionado dispositivo:

³² OAB SP quer ADIN contra Portaria da Fazenda Nacional. Tributário net. Disponível em: <http://www1.tributario.net/noticias/noticias_ler.asp?id=32674>. Acesso em: 29 fev. 2008.

³³ “Art. 45.

Parágrafo único. Das decisões dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, favoráveis ao contribuinte, de que não caiba recurso especial à Câmara Superior de Recurso Fiscais do Ministério da Fazenda, bem como das decisões favoráveis ao contribuinte dessa Câmara Superior, não cabe qualquer tipo de recurso, administrativo ou judicial, por parte da Fazenda Nacional”.

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
 (...)
 XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

José Joaquim Gomes Canotilho assim discorre sobre o princípio da segurança jurídica:

Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendência irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos³⁴.

Como vimos, nos termos da Portaria, caso seja proferida decisão que supostamente incorra em lesão ao patrimônio público, esta poderá ser anulada pelo Poder Judiciário, o que visivelmente configuraria um instrumento perigoso a favor do Fisco em detrimento do direito adquirido do contribuinte e conseqüentemente da sua segurança jurídica.

Essa insegurança jurídica gerada pela possibilidade de ingresso perante o Poder Judiciário é evidente, pois por diversas vezes os contribuintes não saberão quando a Administração Pública tentará reverter a decisão administrativa definitiva proferida por ela mesma. Para agravar tal situação de insegurança, ressalte-se ainda que a Portaria em tela teria efeitos retroativos às decisões administrativas proferidas há menos de cinco anos.

Segundo a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, não há que se sustentar a possibilidade de violação ao princípio da segurança jurídica nos casos de revisão judicial de decisões administrativas contrárias aos interesses do Fisco, uma vez que caberia ressarcimento aos contribuintes pelos prejuízos eventualmente causados em decorrência da manifestação equivocada da Administração Pública.

Conforme afirmamos anteriormente, as decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais são decorrentes de processo administrativo marcado pelo devido processo legal, no qual além de serem assegurados o contraditório e a ampla defesa à Fazenda Pública, a Administração Pública ainda é a detentora do voto de qualidade dos órgãos colegiados. Desse modo, não vislumbramos qualquer motivo

³⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed., Coimbra: Livraria Almedina, 1993. p. 373.

para não serem garantidas a certeza e a segurança ao contribuinte, que se socorreu do árduo processo administrativo durante anos para garantir seus direitos sem qualquer direito à sucumbência.

Sobre o assunto, assim leciona Ives Gandra da Silva Martins:

Parece-me que até por força do “princípio-fundamento” da Constituição, que é o da “segurança jurídica”, tal pretensão é inaceitável, visto que se instauraria em relação ao contribuinte que discutiu com sucesso administrativo, mas sem direito à sucumbência, a insegurança absoluta, pois todo o processo em que a Fazenda desempenhou essencialmente os papéis de “parte e juiz”, poderia ser reaberto, a qualquer momento, reiniciando-se discussão interminável³⁵.

Além de não ser razoável submeter o contribuinte que utilizou o processo administrativo a um oneroso e delongado processo judicial, entendemos, de acordo com a doutrina de Maria Sylvia Zanella di Pietro³⁶, que não há como dissociar a segurança jurídica da idéia de respeito à boa-fé. Assim, se a própria Administração Pública adotou determinada interpretação como correta, favorecendo o administrado, evidentemente deve ser mantida a decisão.

Apenas para se ter idéia da relevância do princípio da segurança jurídica, destaque-se que, em alguns casos, mesmo que tenha ocorrido alguma inconformidade com o texto legal na constituição de atos ou situações jurídicas, esses poderão ser mantidos quando a sua desconstituição injustificada poderá ser mais prejudicial do que a sua manutenção.

Um outro ponto a ser considerado diz respeito à existência de distintos entendimentos na via judicial e na via administrativa acerca de uma mesma tese tributária. Assim, embora as teses tributárias possam ser resolvidas favoravelmente aos contribuintes no âmbito administrativo, é possível que haja posicionamento desfavorável no Poder Judiciário, instaurando-se imediatamente a insegurança nas relações tributárias, tendo em vista que a decisão administrativa poderá ser objeto de reforma judicial.

De acordo com o entendimento de Marilene Talarico Martins Rodrigues³⁷, o direito à segurança jurídica é um direito pleno, que não comporta interpretações restritivas, devendo ser afastada a possibilidade de anulação de decisão administrativa contrária à Fazenda Pública, a seu requerimento, perante o Poder Judiciário.

³⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 80.

³⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 16ª ed.. São Paulo: Atlas, 2003. p. 85.

³⁷ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 342.

Por conseguinte, entendemos que se a decisão final proferida no âmbito do processo administrativo é pela extinção do crédito tributário, o contribuinte passa a possuir direito subjetivo ao não-recolhimento do mesmo, sendo inadmissível a tentativa de reversão daquela, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica, que tem como corolários o direito adquirido e a coisa julgada.

2.6. COMPETÊNCIA PARA EFETUAR O LANÇAMENTO

A questão envolvendo a competência para a efetuação do lançamento tributário é outro aspecto de extrema relevância, eis que é mais um argumento utilizado pela corrente que defende a impossibilidade das decisões administrativas definitivas favoráveis aos contribuintes serem submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

Nos termos do artigo 139, do CTN, o crédito tributário é decorrente da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. A diferença entre ambos reside justamente no fato de que a “obrigação tributária” surge com a ocorrência do fato gerador, conforme o disposto no artigo 114 do CTN, enquanto “o crédito tributário” somente nasce após a ciência da Administração acerca do fato ocorrido, quando então “constitui o crédito tributário”.

Uma vez constituído o crédito tributário, este outorga o direito à Fazenda Pública de exigi-lo, razão pela qual o mestre Ives Gandra da Silva Martins³⁸ qualifica o lançamento como um ato declaratório e constitutivo, já que o mesmo “declara” a “obrigação tributária” e “constitui” o “crédito tributário”.

Todavia, é perfeitamente possível que a autoridade responsável pela constituição do crédito tributário não o faça corretamente, sendo necessária a sua revisão, conforme as hipóteses previstas no art. 145 do CTN³⁹.

Infere-se a partir da leitura do referido dispositivo que uma das hipóteses de revisão do lançamento tributário é justamente mediante a apresentação de impugnação pelo sujeito passivo, a qual instaurará o processo administrativo tributário, de rito contencioso.

Neste diapasão, é de suma importância para o nosso estudo a definição dos efeitos das decisões administrativas contrárias ao Fisco, seja total ou parcialmente. Em tais casos,

³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Função Privativa da Autoridade Fiscal de constituir o Crédito Tributário e declarar a Respectiva Obrigação – não há Sonogação Fiscal sem Crédito Tributário Constituído – Procedibilidade Penal e Prejudicialidade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 34, p. 89, jul. 1998.

³⁹ Art. 145 O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
I – impugnação do sujeito passivo;
II – recurso de ofício;
III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149

verificamos que o lançamento efetuado pela autoridade administrativa é revisto – sendo devidamente cancelado – e o crédito tributário não chega a ser definitivamente constituído – devendo ser extinto na forma do disposto no artigo 156, inciso IX, do CTN. Ou seja, tendo em vista que sequer há a constituição definitiva do crédito tributário, inexistente qualquer título executivo capaz de compelir o sujeito passivo a qualquer obrigação.

A divergência surge exatamente a partir do entendimento de que se fosse possível o ingresso da Fazenda Pública na esfera judicial objetivando a anulação das decisões definitivas de não lançar, as eventuais sentenças judiciais que as anulassem nitidamente consistiriam em verdadeiro lançamento tributário, pois “reconstituiriam o crédito tributário”, conforme asseverado por Schubert de Farias Machado⁴⁰. Ou seja, subsistindo a tese fazendária, o efeito das sentenças favoráveis à Fazenda Pública seria constitutivo do crédito tributário e com isso o próprio Poder Judiciário criaria o título executivo.

Todavia, não incumbe ao Poder Judiciário efetuar o lançamento, mas apenas controlar a sua legalidade, que dependendo do caso poderá culminar na sua anulação, no todo ou em parte. Isto porque, foi estabelecida expressamente a competência privativa da autoridade administrativa para a constituição do crédito tributário mediante o lançamento, nos termos do artigo 142, do CTN:

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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Logo, subentende-se que se trata de um ato tipicamente administrativo, não podendo ser praticado pelo Poder Legislativo nem pelo Poder Judiciário, ao contrário do que pretende a Fazenda Pública ao submeter à revisão judicial as decisões administrativas que cancelaram o lançamento e extinguiram o crédito tributário.

A impossibilidade de a sentença judicial vir a se tornar título executivo responsável pela reconstituição do crédito parece que foi desconsiderada pela Fazenda Pública, pois tal como realçado por Ives Gandra da Silva Martins, há muito tempo entende-se que:

⁴⁰ MACHADO, Schubert de Farias. A Decisão definitiva no Processo Administrativo Tributário e o Ingresso da Fazenda Pública em Juízo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 76, p. 111, jan. 2002.

...o artigo 142 é claríssimo – e tem eficácia de lei complementar – ao dizer que a constituição do crédito tributário é privativa da autoridade fiscal. Nem o Presidente da República, nem um Ministro do STF, nem um Juiz federal ou estadual, nem um membro do “parquet” federal ou estadual, nem o próprio legislador federal, estadual ou municipal pode “constituir” o crédito tributário, pois a lei complementar determina que esta constituição é ação “privativa” da autoridade fiscal⁴¹.

Além de ser assegurada a competência privativa à autoridade administrativa para constituir o crédito tributário mediante o lançamento, não seria lícito, tampouco razoável, atribuir ao Judiciário o poder de restaurar o lançamento que o próprio credor entendeu como ilegal, conforme os dizeres de Plínio José Marafon:

Ora, se houve erro, como admitir que a Fazenda possa pedir a anulação desse julgado? Se isso fosse possível, estar-se-ia atribuindo ao Judiciário o poder de lançar tributo, porquanto a Administração fiscal já cancelou o lançamento original. E isso é inconstitucional, porque compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (CTN, art. 142).
Ao Judiciário não é lícito restaurar um lançamento que o próprio credor reputou ilegal, cancelando-o. Tivesse sido o lançamento cancelado por outro que não o credor (um árbitro, por exemplo), seria aceitável o pleito fazendário, com base no art. 5º, XXXV, da CF. Contudo, enquanto o processo administrativo estiver jungido ao Fisco, quando a decisão definitiva for favorável ao contribuinte, ela será insuscetível de anulação pela Fazenda⁴².

Dessa forma, tendo em vista que o lançamento tributário constitui ato de competência privativa da autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do CTN, entendemos que não será possível à Fazenda Pública ingressar com ação objetivando a anulação das decisões administrativas proferidas por ela mesma, as quais cancelaram o lançamento e extinguiram o crédito tributário, pois caso contrário consistiria em reconstituição do crédito tributário ao arrepio não só do CTN, mas da própria Constituição Federal, que em seu artigo 146, III, b, reserva à Lei Complementar, no caso o CTN, a obrigação de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente em relação ao lançamento.

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Função Privativa da Autoridade Fiscal de constituir o Crédito Tributário e declarar a Respectiva Obrigação – não há Sonegação Fiscal sem Crédito Tributário Constituído – Procedibilidade Penal e Prejudicialidade. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 34, p. 90.

⁴² MARAFON, Plínio José. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 283.

2.7. PRINCÍPIO DA MORALIDADE

A Constituição Federal explicita em seu artigo 37 alguns princípios aplicáveis a toda a atividade administrativa, bem como a todo o Poder Público de uma maneira geral, dentre os quais podemos verificar o princípio da moralidade.

Formatado

Maria Sylvia Zanella Di Pietro define o alcance que deve ser conferido ao princípio da moralidade:

Formatado

Em resumo, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa⁴³.

Tal princípio é apenas mais um argumento utilizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na tentativa de levar à apreciação do Poder Judiciário as decisões administrativas definitivas, pois consistiria na necessidade do exercício do controle da moralidade administrativa. Assim, cabe analisarmos a sua aplicabilidade em tais casos.

Formatado

Formatado

Como é sabido, as decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais consistem na manifestação da própria Administração Pública, ou seja, a própria credora, pela inexistência do crédito tributário. Logo, convencemo-nos facilmente de que o questionamento judicial de decisão dada como definitiva por ela mesma e formalmente válida, constitui flagrante violação ao princípio da moralidade.

Conforme muito bem observado por Kiyoshi Harada, a Fazenda Pública é juiz e parte ao mesmo tempo no processo administrativo fiscal e, por isso mesmo, permitir o seu ingresso na esfera judicial atentaria o princípio da moralidade administrativa pelo fato de a Administração não querer se sujeitar à decisão que ela própria proferiu no exercício regular de suas atribuições. O autor assim resume seu inconformismo:

Permitir que ela pleiteie sua revisão judicial seria atentar contra o princípio da moralidade administrativa, pois implicaria autodestruição do poder que ela exercitou validamente⁴⁴.

Sobre o tema, o autor José Eduardo Soares de Mello compartilha da mesma opinião:

⁴³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 16ª ed.. São Paulo: Atlas, 2003. p. 79.

⁴⁴ HARADA, Kiyoshi. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 374.

Em suma, constitui manifesta imoralidade, deslealdade do Poder Público, a propositura de medida judicial, com o objetivo de anular decisão administrativa, em seus órgãos internos manifestaram a própria vontade do Estado e entenderam injurídicas as exigências tributárias, tipificando coisa julgada administrativa⁴⁵.

Segundo o nosso entendimento, ainda que a Administração Pública pudesse propor ação para discutir decisão proferida por outro integrante de seu quadro, tal medida ampliaria indevidamente a idéia de prevalência do interesse público sobre o privado, constituindo poder ilimitado ao Fisco.

Sendo assim, não há que se cogitar o acesso da Fazenda Pública ao Poder Judiciário para reformar decisão administrativa proferida regularmente, uma vez que tal fato violaria o princípio da moralidade administrativa, tendo em vista que a Administração Pública estaria se insurgindo em face de uma decisão proferida por ela mesma.

2.8. DESVALORIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

A Constituição Federal delega à Administração Pública a competência para regular o processo administrativo, através de seus órgãos estruturados e tecnicamente capacitados: os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Tais órgãos são compostos por julgadores de elevadíssimo nível de especialização e de conhecimento técnico, sendo geralmente proferidas decisões administrativas tecnicamente perfeitas, quer favorável ou desfavoravelmente aos contribuintes. Assim, no processo administrativo tributário, os contribuintes geralmente têm a possibilidade de discutirem assuntos de técnica contábil, economia e práticas negociais, os quais nem sempre são de fácil compreensão para um magistrado federal.

Não é por outra razão que a legislação atribui aos Conselhos de Contribuintes e à Câmara Superior de Recursos Fiscais a competência para decidir administrativamente acerca da legalidade do lançamento efetuado pela autoridade administrativa.

Neste contexto, o grande problema do Parecer e da Portaria em análise é que se todas as decisões administrativas definitivas poderão ser submetidas ao crivo do Poder Judiciário pela Procuradoria da Fazenda, configurar-se-á a absoluta inutilidade de tais órgãos administrativos, que na realidade foram criados apenas dar a palavra final da Administração Pública sobre a validade do lançamento tributário, como assevera Schubert de Farias Machado:

⁴⁵ MELLO, José Eduardo Soares de. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 308.

De fato, diante da possibilidade de o contribuinte ir a juízo pedir a anulação de decisão do Conselho de Contribuintes que lhe for desfavorável, admitir que a Fazenda pode igualmente pedir a anulação de decisão que favorecer o 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 dos Conselhos de Contribuintes que implicassem a redução do valor do tributo originalmente exigido, pois não poderia ficar a depender da conveniência administrativa a escolha dos casos que seriam postos em Juízo⁴⁶.

Assim, entendemos que os órgãos administrativos de julgamento seriam inteiramente desprezíveis, uma vez que na prática, por razões óbvias, simplesmente todas as suas decisões poderiam ser revistas pelo Poder Judiciário. Ou seja, seria apenas uma “instância administrativa”.

Ora, sendo possível a submissão de todas as decisões administrativas ao controle judiciário, seria mais conveniente para o cidadão a extinção dos órgãos administrativos de julgamento. Isto porque, conforme muito bem observado por Hugo de Brito Machado⁴⁷, a persistência de órgãos de julgamento sem que as suas decisões contrárias à Fazenda Pública a obriguem definitivamente é muito pior, porque faz a coletividade pagar o custo do funcionamento de órgãos absolutamente inúteis.

No mesmo sentido, o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Humberto Gomes de Barros, em aditamento ao voto inicialmente proferido, assim asseverou:

A decisão, quando contrária ao sujeito passivo, deve ser cumprida em prazo fixado no próprio regulamento, e se favorável ao sujeito passivo acarreta a exoneração dos gravames pretendidos pela Administração. Na verdade, estabeleceu-se esse procedimento, e dizer que tal procedimento poderia ser atacado em virtude de um interesse maior – parece-me que o interesse maior, no caso, é o interesse da Administração, em que haja a segurança tributária-, seria melhor desconstituir ou extinguir completamente os Conselhos de Contribuintes, que são órgãos parajudiciais, que atuam dentro de um procedimento e custam caro. Se tais decisões não valem nada, se podem ser desconstituídas, melhor seria entregar ao Fisco⁴⁸.

Outra conseqüência diz respeito ao fato de que, com a publicação da Portaria em comento, além de os órgãos administrativos perderem a independência, ficando sujeitas as suas decisões ao controle judicial, o Poder Judiciário ficará ainda mais sobrecarregado de

⁴⁶ MACHADO, Schubert de Farias. A Decisão definitiva no Processo Administrativo Tributário e o Ingresso da Fazenda Pública em Juízo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 76, p. 111, jan. 2002.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 158/159.

⁴⁸ STJ, MS n. 8.810/DF, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Brasília, 13 ago. 2003.

trabalho, na medida em que terá que se manifestar sobre casos que já foram decididos na esfera administrativa no âmbito da constitucionalidade e legalidade.

Além de ser completamente contrária ao fortalecimento e à valorização do processo administrativo, a postura adotada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional conflita com um dos fundamentos da reforma do judiciário, qual seja, a celeridade das ações judiciais.

José Antônio Minatel enaltece o papel do processo administrativo, que geralmente tem a função de auxiliar o Poder Judiciário, tendo em vista que diversos casos acabam sendo solucionados na esfera administrativa, desafogando o Poder Judiciário:

Há uma missão institucional atribuída ao processo administrativo, qual seja, a de servir de filtro para as controvérsias passíveis de submissão ao crivo do Poder Judiciário. Mormente diante da expressa salvaguarda constitucional de que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de lesão a direito, é imperioso que a própria Fazenda Pública tenha interesse em restringir a sua participação em contendas judiciais àquelas com o mínimo grau de sustentação⁴⁹.

A dificuldade imposta aos contribuintes talvez seja em função das diversas decisões que ultimamente os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos vêm tomando, pois estão sendo cancelados diversos lançamentos devido ao abuso de poder dos fiscais e incoerências nas autuações.

Com essa atitude, parece que a intenção da Fazenda Pública é justamente a extinção dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, quando na verdade deveriam dar-lhes maior independência e autonomia. A redução da competência dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais impedirá tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas de discutirem seus débitos, pois muitas vezes estas não suportarão o custo de uma ação para se recorrer ao judiciário, tornando-se totalmente indefesas, havendo assim, uma arrecadação maior por parte do governo.

Portanto, a elaboração do Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004 e a Portaria PGFN n° 820/2004 constituem um árduo golpe contra o processo administrativo, que garante decisões técnicas, bem como o contraditório e a ampla defesa, pois a possibilidade de anulação de todas as decisões administrativas implicará no esvaziamento de sua importância. Logo, em respeito aos Conselhos de Contribuintes, à Câmara Superior de Recursos Fiscais, aos seus componentes e às suas decisões, bem como aos contribuintes, entendemos que o Parecer e a Portaria em análise não deverão subsistir.

⁴⁹ MINATEL, José Antônio. Dupla Instância, Formação Paritária e Avocatória no Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Processo Administrativo Fiscal, v. 4. São Paulo: Dialética, 1999. p. 95.

CONCLUSÃO

A partir da análise da Portaria PGFN n° 820/2004 constatou-se o amplo grau de discricionariedade atribuído pela própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional à Administração Pública na interpretação das expressões “relevância temática” e “lesão ao patrimônio público”, sendo passíveis de submissão ao exame do Poder Judiciário quaisquer decisões desfavoráveis ao Fisco, razão pela qual o tema é de suma importância.

Ora, é evidente que a Administração Judicante e a Administração Ativa - cuja sanha arrecadatória é enorme - são órgãos administrativos criados apenas por descentralização das atividades e portanto integrantes da Administração Pública Direta. Logo, como os Conselhos de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional são órgãos administrativos inseridos na mesma pessoa jurídica de Direito Público, a União, obviamente não há que se cogitar qualquer interesse processual de agir por parte da Fazenda Pública, uma vez que a sua própria vontade funcional está expressada em decisão administrativa que reconhece a improcedência do crédito tributário, estando impossibilitada de recorrer a outro Poder, no caso o Judiciário, para obter a declaração de ineficácia de seu próprio ato administrativo.

Outra condição da ação certamente ausente nas eventuais demandas ajuizadas pela Fazenda Pública será a legitimidade das partes, uma vez que o contribuinte não pode ser responsabilizado pelo simples fato de ter sido favorecido diante da decisão proferida por órgão administrativo, tendo em vista que não praticou o ato considerado lesivo ao direito da Fazenda Pública. Por outro lado, os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais não são pessoas, razão pela qual não têm capacidade para estarem em juízo e, conseqüentemente, também não poderão integrar o pólo passivo.

No plano constitucional, mais especificamente no que tange aos princípios da inafastabilidade de jurisdição, do contraditório e da ampla defesa, também consideramos que não há qualquer fundamento válido capaz de corroborar a tese fazendária, sendo manifestamente inconstitucional a Portaria PGFN n° 820/2004 ao submeter as decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário, quando contrárias à Fazenda Pública, tendo em vista que implicar-se-ia na descon sideração da finalidade dos princípios constitucionais invocados, que nitidamente são destinados ao povo, visando justamente a proteção do cidadão perante a atuação estatal.

É inquestionável ainda que o artigo 42 do Decreto n° 70.235/72 reconhece a definitividade das decisões administrativas transitadas em julgado, ocorrendo a coisa julgada

administrativa. Neste sentido, ao contrário do posicionamento externado pelo Parecer e pela Portaria em análise – que vislumbram a possibilidade de reforma das decisões administrativas sob o fundamento de que a interpretação dada administrativamente seria equivocada – compartilhamos do entendimento de que a Fazenda Pública somente teria o poder de anular as decisões administrativas proferidas em fraude à lei ou em decorrência de práticas criminosas, sendo garantido ao contribuinte o amplo acesso ao Poder Judiciário para questioná-las.

A Portaria em tela certamente configura um instrumento perigoso a favor do Fisco em detrimento do direito adquirido do contribuinte e conseqüentemente da sua segurança jurídica, pois por diversas vezes os contribuintes não saberão quando a Administração Pública tentará reverter a decisão administrativa definitiva proferida por ela mesma.

Além disso, tendo em vista que o efeito das decisões finais contrárias ao Fisco no processo administrativo é exatamente a extinção do crédito tributário, na forma do art. 156, IX do CTN, as eventuais sentenças judiciais que as anulassem consistiriam em verdadeiro lançamento tributário, ao arrepio do CTN, uma vez que tal ato é de competência privativa da autoridade administrativa.

Embora seja invocado por ambas correntes, conclui-se que a principal violação ao princípio da moralidade ocorre por parte da Administração Pública, que é juiz e parte ao mesmo tempo no processo administrativo fiscal, sendo manifestamente imoral o seu ingresso na esfera judicial pelo fato de não querer se sujeitar à decisão que ela própria proferiu no exercício regular de suas atribuições.

O Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004 e a Portaria PGFN n° 820/2004 configuram um árduo golpe contra o processo administrativo e os contribuintes, pois a sua aplicação certamente implicará na inutilidade dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recurso Fiscais, cujas decisões geralmente são imparciais e capazes de desafogar o sobrecarregado Poder Judiciário.

Portanto, conclui-se que o Parecer PGFN/CRJ n° 1.087/2004 e a Portaria PGFN n° 820/2004 são atos administrativos caracterizados por manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade, devendo ser imediatamente aprovado o Projeto de Lei n° 1.701/2007, que prevê o acréscimo de parágrafo ao art. 45 do Decreto 70.235/72 para o efeito de impedir expressamente a possibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo para reverter as decisões finais administrativas favoráveis aos contribuintes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AKSELRAD, Moisés. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 383 – 423.

ALMEIDA, Fábio. A inconstitucionalidade do questionamento pela PGFN das decisões de mérito proferidas pelo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais. *DireitoNet*, São Paulo, 07 dez. 2004. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/x/18/50/1850/>>. Acesso em: 29 fev. 2008.

ANAN JR., Pedro; MARTINEZ, Maria Beatriz. Possibilidade Jurídica de Anulação de Decisão de Mérito Administrativa – Parecer PGFN nº 1.087/04. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=&nx=&viewid=127644>. Acesso em: 29 fev. 2008.

ANDRADE, Fábio Martins de. A inconstitucionalidade e a ilegalidade da Portaria PGFN nº 820/2004. *Jus Navigandi*, Teresina, a. 9, n. 577, 4 fev. 2005. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=6287>>. Acesso em: 03 mai. 2005.

BAETA, Zínia. Advogados se preparam para enfrentar parecer da Fazenda. Disponível em <<http://www.fenacon.org.br/pressclipping/setembro2004/ve/ve090904a.htm>>. Acesso em 29 fev. 2008.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. Insegurança Jurídica: Administração não pode recorrer da própria decisão à justiça. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/insegurancajuridica.htm>> Acesso em 29 fev. 2008.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*, v. I. 11ª ed.. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. 540p.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª ed., Coimbra: Livraria Almedina, 1993. 1.228p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 16ª ed.. São Paulo: Atlas, 2003. 727p.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Parecer da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/SP. Disponível em <http://www.oabsp.org.br/incoab3/comissoes/comissoes.asp?id_comissao=34&opcao=5>. Acesso em 29 fev. 2008.

FUSO, Rafael Correia. Impossibilidade Jurídica de Anulação de Decisão de Mérito favorável ao Contribuinte proferida pelos Tribunais Administrativos. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/insegurancajuridica.htm>> Acesso em 29 fev. 2008.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil Brasileiro*, vol. I. 8ª ed.. São Paulo: Saraiva, 1993.

HARADA, Kiyoshi. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 360 – 374.

JANCZESKI, Célio Armando. Da impossibilidade da Fazenda Pública ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária. Disponível em <http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=59>.

MACHADO, Hugo de Brito. Ação da Fazenda Pública para anular Decisão da Administração Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 112, p. 46 – 66, jan. 2005.

_____. Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 98, p. 91 – 99, nov. 2003.

_____. Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 134 – 159.

MACHADO, Schubert de Farias. A Decisão definitiva no Processo Administrativo Tributário e o Ingresso da Fazenda Pública em Juízo. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 76, p. 102 - 118, jan. 2002.

MARAFON, Plínio José. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 272 – 283.

MARTINEZ, Maria Beatriz. Considerações acerca da Possibilidade Jurídica de Anulação, mediante Ação Judicial, de Decisão de Mérito Proferida pelo Conselho de Contribuintes. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 113, p. 81 – 93, fev. de 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 53 – 80.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 17ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2004. 960p.

MELLO, José Eduardo Soares de. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 284 – 308.

MINATEL, José Antônio. Dupla Instância, Formação Paritária e Avocatória no Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Processo Administrativo Fiscal*, vol. 4. São Paulo: Dialética, 1999. p. 91 – 103.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 9ª ed., São Paulo: Atlas, 2001. 804 p.

NEGRO, José Antônio Spinola. Revisão de Decisão Contrária ao Fisco. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/revisaodecisao.htm>> Acesso em 29 fev. 2008.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 309 – 344.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Processo Administrativo Tributário: Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5. 2ª ed.. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Revista dos Tribunais, 2002. p. 679 – 701.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Lançamento Tributário Definitivo – sua Imutabilidade – Coisa Julgada Administrativa em Matéria Fiscal”. *Estudos de Procedimento Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2000. 322p.

SILVA, Paulo Rodrigues da. Decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes - possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, pela Administração Pública. Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004, de 19 de agosto de 2004. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 109, p. 131 – 138, out. 2004.

SILVA, Sérgio André Rocha Gomes da. *Questionamento Judicial, pela Fazenda Nacional, de Decisão Administrativa Final: Análise do Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004*. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 109, p. 90-99, out. 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. Comentários ao Código Tributário Nacional, v. 2, arts. 96 a 218, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). São Paulo: Saraiva, 1998.

XAVIER, Alberto. A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 103, p. 17 – 44, abr. 2004.