

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

**DA POSSIBILIDADE DE REVISÃO
JUDICIAL DE DECISÕES
ADMINISTRATIVAS CONTRÁRIAS À
FAZENDA PÚBLICA**

EDMAR DAMASCENO FONSECA

Belo Horizonte

2007

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

**DA POSSIBILIDADE DE REVISÃO
JUDICIAL DE DECISÕES
ADMINISTRATIVAS CONTRÁRIAS À
FAZENDA PÚBLICA**

Monografia apresentada por Edmar Damasceno Fonseca ao **CAD – Centro de Atualização em Direito** e à **Universidade Gama Filho**, sob orientação da Professora Daniela Victor de Souza Melo, como requisito para a conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu* com especialização em Direito Tributário, com início no segundo semestre do ano de 2.006.

Belo Horizonte

2007

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMÁ FILHO**

A monografia intitulada “**DA POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS CONTRÁRIAS À FAZENDA PÚBLICA**”, elaborada por Edmar Damasceno Fonseca, foi avaliada como requisito para a conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu* com especialização em Direito Tributário, tendo sido _____, com a nota _____.

Orientador: _____

Professora Daniela Victor de Souza Melo

Belo Horizonte

2007

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

Dedico esse trabalho a minha
esposa, Ana Maria, e a minha filha,
Julia.

**Belo Horizonte
2007**

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

Agradeço à professora e orientadora Daniela Victor de Souza Melo, pelo apoio e disponibilidade, e aos colegas da Secretaria de Finanças da PBH, pela ajuda e troca de experiências durante a confecção do presente trabalho.

**Belo Horizonte
2007**

“Um sistema de governo composto por uma pluralidade de órgãos requer necessariamente que o relacionamento entre os vários centros de poder seja pautado por normas de lealdade constitucional (verfassungstreue, na terminologia alemã). A lealdade institucional compreende duas vertentes, uma positiva, outra negativa. A primeira consiste em que os diversos órgãos do poder devem cooperar na medida necessária para realizar os objetivos constitucionais e para permitir o funcionamento do sistema com o mínimo de atritos possíveis. A segunda determina que os titulares dos órgãos do poder devem respeitar-se mutuamente e renunciar à prática de guerrilha institucional, de abuso de poder, de retaliação gratuita ou de desconsideração grosseira. Na verdade, nenhuma cooperação constitucional será possível, sem uma deontologia política, fundada no respeito das pessoas e das instituições, e num apurado sentido da responsabilidade de Estado (statesmanship).

J. J. Canotilho

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

RESUMO

É tema dos mais polêmicos na doutrina tributária a possibilidade de a Fazenda Pública ir a juízo, com o objetivo de contestar decisão proferida em seu desfavor, por parte de seus próprios órgãos de julgamento administrativo. Partindo deste ponto, o presente trabalho dedicar-se-á, inicialmente, a uma breve introdução sobre o tema e os principais aspectos a serem nele abordados, com menção especial ao Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de nº 1.087, de 19 de julho de 2004. Posteriormente, buscar-se-á o embasamento utilizado pelos doutrinadores para firmar seu convencimento, independentemente da corrente por aqueles seguida, além de indicarmos a jurisprudência de nossos tribunais sobre este tema. Posteriormente, será analisada a possibilidade de intervenção do Ministério Público, via ação civil pública, e do manejo de eventual ação popular. Com base nesse arcabouço teórico, o autor apontará ao final seu entendimento sobre a matéria, além de buscar propor alternativas que, por um lado, garantam a segurança jurídica do contribuinte e do sistema jurídico, sem, entretanto, impossibilitar à Fazenda Pública a busca da correção de decisões eventualmente prolatadas com flagrante contrariedade à Lei ou às provas dos autos.

Belo Horizonte

2007

**CAD – CENTRO DE ATUALIZAÇÃO EM DIREITO
UNIVERSIDADE GAMA FILHO**

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. O PARECER Nº 1.087, DE 19 DE JULHO DE 2004, DA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**
- 3. A DOCTRINA SOBRE O TEMA
O EMBASAMENTO DA CORRENTE FAVORÁVEL
O EMBASAMENTO DA CORRENTE CONTRÁRIA**
- 4. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA**
- 5. A AÇÃO CIVIL PÚBLICA E A AÇÃO POPULAR**
- 6. ANÁLISE DO TEMA**
- 7. CONCLUSÃO**
- 8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS**

Belo Horizonte

2007

1. INTRODUÇÃO

Dentro do universo do Direito Processual Tributário, poucos temas despertam maior polêmica e debates mais enfáticos que a questão da possibilidade de a Administração Pública buscar, em juízo, a anulação de decisões definitivas de seus próprios órgãos de julgamento administrativo, prolatadas em favor do contribuinte. Recentemente, por ocasião do XI Congresso de Direito Tributário da ABRADT, em Belo Horizonte, pudemos verificar, em painel específico sobre o tema, contando com a participação de diversos juristas renomados, o quão apaixonadamente as principais correntes doutrinárias se digladiam sobre o tema, estribadas em sólida argumentação jurídica.

Fora do ambiente acadêmico, entretanto, a situação parecia pacificada há anos, no sentido de que inexistiria tal possibilidade. Recentes eventos, todavia, em especial a edição do Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional de nº 1.087, de 19 de julho de 2004, que concluiu pela possibilidade de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, submeterem-se ao crivo do Poder Judiciário, reacenderam a polêmica, reforçando a importância de estudos mais aprofundados sobre o tema, agora já sob a égide do Estado Democrático de Direito.

Diversos aspectos, envolvendo matérias concernentes ao Direito Tributário, além de outras relacionadas aos Direitos Constitucional, Administrativo e Processual, têm sido levantados pelos estudiosos do tema, para embasar suas conclusões: haveria base legal para o referido parecer? Seria a inafastabilidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, XXXV da Constituição Federal extensiva à Fazenda Pública? Haveria interesse processual de agir por parte da administração pública para anular ato praticado por ela mesma? Restariam desprestigiados os órgãos julgadores administrativos e a segurança jurídica? Haveria previsão legal, mormente no CTN, para tal prática? Diante de uma suposta grave lesão ao patrimônio público, estaria justificada a atuação do Ministério Público, via ação civil pública, ou o manejo de uma ação popular?

O presente trabalho pretende analisar detalhadamente as questões levantadas, abordando diversas posições doutrinárias que já se manifestaram sobre o tema, além de buscar a orientação jurisprudencial de nossos tribunais, traçando destarte um amplo panorama do atual estágio do debate. Com base nesse panorama, buscaremos o embasamento para, ao fim, concluirmos pela tese que melhor se ajusta a nosso pensamento, buscando, outrossim, a elaboração de propostas para aprimoramento dos regimentos dos órgãos de julgamento administrativo, no que concerne a esse aspecto específico do Processo Tributário Administrativo.

2 O PARECER Nº 1.087, DE 19 DE JULHO DE 2004, DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Não há dúvidas, como já dissemos, que a edição do Parecer PGFN/CRJ nº 1.087, de 19 de julho de 2004, foi o fator decisivo para reacender a polêmica doutrinária em torno da possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes contra os interesses da Fazenda Pública.

O indigitado parecer foi decorrência direta de consulta oriunda da Coordenação Geral de Assuntos Tributários, por via da Nota/PGFN/CAT/nº 087/2007, confirmado por despacho do então Ministro da Fazenda, Antônio Palocci, publicado em 23 de agosto de 2004. Antes de adentrarmos nos aspectos específicos do parecer, convém delimitar o contexto em que o mesmo foi proposto, de forma a explicitar posteriormente suas razões, e mesmo diversas críticas a ele formuladas.

Com efeito, como observa Maria Beatriz Martinez (2005, pg. 82) o parecer “[...] foi elaborado em resposta a consulta formulada pela Coordenação Geral de Assuntos Tributários, a qual, por sua vez, decorreu de problemática referente á preclusão administrativa para o Fisco recorrer de decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes”.

A discussão, travada por entidade de previdência privada, iniciou-se com a impetração de Mandado de Segurança, no Rio de Janeiro, em que a referida entidade buscava afastar a incidência do imposto de renda retido na fonte em suas aplicações financeiras. Entretanto, mesmo tendo a segurança concedida, a entidade teve contra si lavrado auto de infração por parte da Secretaria da Receita Federal, com base em entendimento de que a imunidade tributária concedida pela Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, “c”, não alcançaria a entidade, e que a segurança não impedia a cobrança direta do contribuinte, mas tão somente a retenção na fonte por parte do responsável tributário.

Houve recurso administrativo por parte da autuada, questionando, basicamente, o fato de não mais poder ser objeto da autuação, por não mais se revestir da qualidade de contribuinte, uma vez que a legislação tributária atribuía à instituição financeira a condição de responsável pela retenção do imposto na fonte, retirando do contribuinte originário a condição de sujeito passivo, o que impediria sua autuação. A tese foi acatada pelo Conselho de Contribuintes, cabendo contra essa decisão administrativa recurso especial, que deveria ter sido proposto pela PGFN à Câmara Superior de Recursos Fiscais. Entretanto, a PGFN quedou-se inerte, tornando-se a decisão do Conselho de Contribuintes definitiva.

Tendo em vista tratar-se de auto de infração de valor muito expressivo, a PGFN, de forma inovadora, interpôs Recurso Hierárquico junto ao Ministro da Fazenda requerendo a supervisão ministerial dos atos administrativos, com vistas à anulação da decisão, tendo sido o referido recurso admitido. Percebendo que o encaminhamento da matéria lhe era francamente desfavorável, o contribuinte ingressou em juízo com Mandado de Segurança, junto ao Superior Tribunal de Justiça, requerendo o trancamento do recurso hierárquico por ausência de previsão legal, bem como preclusão para questionamento da decisão do Conselho de Contribuintes. O STJ concedeu a segurança, entendendo que o controle externo dos atos administrativos, judicial ou ministerial, só pode ser realizado em casos de flagrante ilegalidade ou nulidade da decisão, o que não se configurava no caso em tela.

Somente após a apresentação e rejeição de embargos de declaração, e de ter seu recurso extraordinário inadmitido, a Coordenação Geral de Assuntos Tributários apresentou a consulta que originou o parecer, buscando mais uma vez encontrar uma maneira de anular a decisão.

A consulta trouxe os seguintes questionamentos:

1. Existe a 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 CC, a quem cabe a iniciativa?

Em sua resposta, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional emitiu o parecer de nº 1.087, da lavra do Procurador da Fazenda Nacional Paulo Rodrigues da Silva, em que, após apresentar o histórico do caso que motivou a consulta, e discorrer sobre temas relacionados à matéria, como a natureza jurídica das decisões do Conselho, e outros aspectos doutrinários relacionados aos atos administrativos, assim arrematou:

“VI

Conclusão

40. Assim posta a questão, em síntese, respondendo de modo objetivo, os itens 1,2 e 3, respectivamente, da consulta, pode-se concluir 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.*
- 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". (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2004).

Mais a frente, analisaremos de forma mais pormenorizada os diversos aspectos relacionados a este Parecer.

3. A DOUTRINA SOBRE O TEMA

3.1 O EMBASAMENTO DA CORRENTE FAVORÁVEL

Pode-se afirmar com tranquilidade que, muito embora com argumentação bastante sólida, a corrente favorável à possibilidade de anulação judicial das decisões do Conselho de Contribuintes é minoritária na doutrina pátria.

Destaca-se, nesse particular, o Professor José Alfredo Borges, que se bate em favor dessa tese desde antes mesmo da edição do parecer da PGFN. Em excelente artigo em que discorre sobre aspectos do Direito Processual Tributário Brasileiro (BORGES, 2004), ao abordar a nomenclatura a ser utilizada no processo administrativo e judicial, afirma o ilustre professor: *"A única observação a ser feita, como assinalado, e que distingue efetivamente um do outro, além da localização _ um no âmbito do Judiciário e o outro no do Poder Executivo _ é que a decisão final no processo administrativo, ao contrário da proferida no processo judicial, não faz coisa julgada"*. (BORGES, 2004, p. 182).

Muito embora reconheça que *"A Administração Federal, contudo – como de resto, todas as demais, Estaduais, Distrital e Municipais - não tem provocado o Judiciário quando vencida na esfera administrativa, seja por entender que o assinalado caráter definitivo da decisão administrativa, determinado pelo dispositivo mencionado, obstará tal provocação, seja por motivos de conveniência, supondo que a provocação do Judiciário por ela, que mantém o órgão julgador administrativo, abalaria a credibilidade do mesmo, credibilidade esta que lhe interessa salvaguardar"* (BORGES, 2004,

p. 186), questiona a definitividade das decisões administrativas prevista no artigo 42 do Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo federal. Entende que essa regra, “ [...] *face ao princípio da inafastabilidade da apreciação judicial de lesão ou ameaça de direito, há de ser compreendida não como uma vedação de provocação do Judiciário a respeito da matéria julgada no âmbito administrativo, mas como o encerramento do processo administrativo. No seio da Administração é que não haverá mais possibilidade de se suscitar a questão. Perante o Judiciário, contudo, qualquer dos vencidos, se julgar-se lesado em seu direito, poderá levantar novamente a questão, buscando um pronunciamento definitivo, efetivamente, a respeito da norma*”. (BORGES, 2004, p. 185/186).

É que, segundo seu entendimento, seria inadmissível, sob a égide do Estado Democrático de Direito, aceitar-se uma situação que não privilegia a isonomia entre o Fisco e o contribuinte, pois a este seria permitido o questionamento da decisão por via judicial, enquanto àquele restaria interdita tal via.

Diversos doutrinadores criticam tal tese, por entenderem que o princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, XXXV da Magna Carta, aplica-se somente ao cidadão administrado, uma vez que está contido no Capítulo “**DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS**”. Assim, representariam garantias individuais de proteção do indivíduo contra o arbítrio estatal, não cabendo à Administração Pública invocá-los contra os administrados. Para José Alfredo Borges tal crítica é inadequada, uma vez que os entes federativos podem manusear remédios constitucionais, tais como o Mandado de Segurança, previstos neste mesmo capítulo, o que comprovaria que os direitos ali previstos estendem-se também ao Estado.

Outro argumento contrário à possibilidade de vir a Fazenda Pública a juízo, contestar decisões administrativas contrárias a seus próprios interesses, encontraria abrigo no artigo 156, IX do Código Tributário Nacional, que ora reproduzimos, *in verbis*:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I a VIII – (*omissis*)

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

X a XI – (*omissis*)

Assim, uma vez esgotada a via administrativa com decisão favorável ao contribuinte, restaria extinto o próprio crédito tributário, não cabendo discussão judicial a seu respeito. Tal argumentação é questionada por Borges (2004), sob a alegação de que o próprio texto legal citado, *in fine*, autorizaria o ingresso em juízo, ao mencionar a possibilidade de uma ação anulatória, que só seria cabível junto ao Judiciário, por ausência de previsão legal no processo administrativo.

Maria Beatriz Mello Leitão (2007) também nos traz seu embasamento em defesa da tese. Em sólido trabalho, após diferenciar a administração ativa, cujo interesse é o interesse público, da administração judicante, cujo interesse é o da ordem jurídica, sustenta que os órgãos de julgamento administrativo, tendo em vista sua imparcialidade e autonomia, podendo os conselheiros decidir sem nenhuma subordinação à cúpula fazendária, seriam órgãos públicos heterodoxos, já que não adstritos ao princípio próprio da administração ativa, que é o da Hierarquia. Para a autora, tal heterodoxia importa na não caracterização de tais órgãos como integrantes da administração ativa. Assim, a decisão do Conselho de Contribuintes seria um ato administrativo meramente formal, cujo conteúdo não expressa a vontade da administração direta ativa, na medida em que é proveniente de órgão estranho ao corpo desta. Conclui esse tópico afirmando “*que as decisões dos Conselhos de Contribuintes se situam num patamar diverso dos atos administrativos proferidos pela administração ativa, não podendo, então, ser qualificadas como atos provenientes dessa administração. Com efeito, poder-se-ia afirmar que se cuidam de atos administrativos formais, mas cujo conteúdo não se confunde, entretanto, com as atos administrativos exarados pela administração ativa, tendo em vista a*

natureza singular dos órgãos que a proferem. Ora, tendo em vista a peculiaridade das decisões em questão, não há como se afirmar a ausência do interesse de agir por parte da Administração, ao querer discutir essas decisões perante o Poder Judiciário. Com efeito, ao submeter esses atos ao Poder encarregado de proferir a última palavra nos litígios existentes, nada mais faz a Administração que não seja contrapor o seu interesse (decorrente da interpretação da lei, da aplicação da lei que lhe parece correta) ao interesse do particular, contribuinte em fazer valer a decisão, que, embora originária de um tribunal administrativo, não corresponde a ato administrativo substancial. Note-se que, ao contrário do que preconizam alguns, a hipótese em apreço não se confunde com o ajuizamento de uma ação pelo Poder Público, objetivando a desconstituição de, por exemplo, uma instrução normativa por ele próprio expedida. Aí sim teríamos uma demanda proposta contra si próprio, o que, evidentemente, se traduz como uma teratologia inaceitável em nosso ordenamento jurídico. Até porque, nesse caso, bastaria a revogação do ato administrativo normativo. A situação aqui examinada é bem diferente. O ato contra o qual se insurge a administração, embora proferido por órgão pertencente a outra estrutura, não pode ser por ela própria revisto, e nem vincula os outros órgãos e setores a ela pertencentes, como é o caso da instrução normativa do exemplo acima citado. Como então afirmar que se trata de ação contra ato próprio? (LEITÃO, 2007, pg. 506/507).

Essa mesma tese já havia sido anteriormente defendida pelo Professor Seixas Filho, que asseverava que “[...] 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 os instrumentos jurisdicionais (solução de um litígio, terminativamente) cabíveis para corrigir um erro na manifestação da vontade da administração (judicante) que não foi seu (o erro)”. (SEIXAS FILHO, 1999, pg. 29)

Leitão (2007) também manifestou seu entendimento a respeito da tese de que a garantia de livre acesso ao judiciário não seria extensiva ao Poder Público. Nesse aspecto, entende que essa garantia constitucional

depreende-se de um princípio mais abrangente, que é o da Jurisdição uma, e que, portanto, “[...] o direito brasileiro, desde a Constituição Republicana, é denominado pelo princípio da universalidade da jurisdição, princípio da garantia jurisdicional ou sistema de jurisdição única, segundo o qual a função jurisdicional é monopólio do Poder Judiciário, tratando-se, portanto, de uma reserva absoluta de jurisdição dos órgãos desse poder, que tem como corolário a impossibilidade de atribuição de poderes jurisdicionais aos órgãos de outros poderes. [...] Ora, se, de acordo com a nossa Constituição, ao Poder Judiciário é concedido o monopólio da função jurisdicional, sendo-lhe acordado, como acima referido, o monopólio da última palavra, como se conceber que, em determinadas hipóteses, esse monopólio possa ser dispensado, havendo, assim, nesses casos, a atribuição da última palavra a tribunais que não detêm essa função jurisdicional? [...] O valor jurídico em questão, que visa a ser protegido é o acesso ao Judiciário, já que lhe cabe o monopólio de decidir conflitos de maneira definitiva, sendo o detentor da última palavra acerca do litígio, não podendo esse acesso ser defeso a qualquer pessoa, seja natural, jurídica, de direito privado ou de direito público. Não se trata, pois, de uma garantia do particular apenas, mas o reconhecimento de que vivemos ao abrigo do princípio da jurisdição única, ainda que não esteja, nesse princípio, formulado de maneira expressa na nossa Constituição, defluindo, todavia, de nosso ordenamento jurídico. [...] Assim, a possibilidade do Poder Público ir a juízo, nessas situações, não decorre da garantia prevista pelo art. 5º, mas sim em razão de um princípio maior que está por trás dela, isto é, o princípio da jurisdição una, que, por sua vez, é, de certa forma, correlato aos princípios basilares do Estado de Direito, tais como o princípio da separação dos Poderes. (LEITÃO, 2007, p. 510/512).

Ao final, concorda com Borges, ressaltando que não há na Constituição qualquer impedimento no sentido de que possa a Administração Pública socorrer-se das garantias da ampla defesa ou do livre acesso ao Judiciário, não havendo, pois, qualquer vedação expressa ao ajuizamento de ação, por parte da Fazenda Pública, contra decisão administrativa a ela desfavorável.

A respeito dos efeitos preclusivos das decisões contrárias à Fazenda Pública, entende, que o próprio artigo 156, IX, *in fine* do CTN admite a possibilidade da ação anulatória, não distinguindo se a legitimidade para propô-la seria do contribuinte ou do Fisco. Ao contrário, entende que, logicamente, a possibilidade dessa ação ser manejada pela Fazenda Pública seria muito maior, já que a referida decisão extinguiu o crédito tributário, sendo sempre, portanto, favorável ao contribuinte e contrária ao Fisco, a quem restaria interesse para tentar eventualmente anular tal decisão.

No mesmo sentido, discorda do entendimento de que o artigo 45 do Decreto 70.235/72 vede o ajuizamento de ação por parte do Poder Público, já que é um comando dirigido à autoridade administrativa, sem o alcance que se lhe quer emprestar.

Uma questão espinhosa ao se analisar essa problemática diz respeito à legitimidade passiva da eventual ação proposta pela Fazenda Pública. A questão está diretamente relacionada a uma suposta ausência de interesse processual de agir, por parte do Poder Público, outro aspecto relevante levantado pela corrente contrária à tese. Também esse ponto, concordam Borges (2004) e Leitão (2007), ao apontar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária como pólo passivo da ação eventualmente proposta pelo Poder Público. Tratar-se-ia de situação similar à da ação rescisória, já que não seria ajuizada contra o órgão que proferiu a decisão, mas contra a pessoa que dela se beneficiou, *in casu*, o contribuinte.

Alguns outros doutrinadores batem-se pela possibilidade da ação judicial contra as decisões administrativas favoráveis ao contribuinte.

José Augusto Delgado entende que a decisão administrativa contrária à Fazenda Pública é de natureza relativa, não possuindo os efeitos de imutabilidade somente atribuídos à sentença judicial transitada em julgado. Portanto, se a Fazenda Pública constatar que a decisão violou princípios tributários, principalmente o da legalidade, não há como afastar a

possibilidade de acertá-la em juízo. O mesmo se daria em casos em que o Poder Público tem conhecimento de que a decisão contém vício de “*dolo, erro, simulação e coação, tudo a demonstrar a frágil atuação dos agentes públicos nela envolvidos [...] Eles podem, também, praticar desvios de finalidade, abuso de poder, atos imotivados, e sem a guarda da competência, pelo que cabe ao Estado tentar corrigi-los, ou por ação própria, ou pela via do Poder Judiciário*”.(DELGADO, 2002, pg. 114/115).

Também Antônio José da Costa se posiciona nesse sentido, alegando que “[...] se o direito à prestação jurisdicional é colocado como garantia fundamental, 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 a direito a que se refere o art. 5º, XXXV, da CF. Por outro lado, se o exercício do direito de ação deve conformar-se aos pressupostos de admissibilidade, o Estado, além da existência de tais pressupostos, deve, sem dúvida alguma, obedecer ao requisito específico da autorização legislativa, isto é, nos casos em que a lei permite, como é o caso do art. 149 do CTN. (COSTA, 2002, PG. 271).

No mesmo sentido, Yoshiaki Ichihara (ICHIHARA, 2002) preceitua que a Fazenda Pública somente pode ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa favorável ao contribuinte nos casos expressamente autorizados em lei, como nas hipóteses do artigo 149 do CTN, já que os atos da administração, bem como suas formas e prazos previstos em lei, como decorrência direta do Princípio do Devido Processo Legal, são vinculados. Inexistentes os pressupostos legais, não é admitida a revogação ou anulação de qualquer ato administrativo, como corolário do Princípio da Segurança Jurídica. Assim, mesmo no caso de revisão do lançamento, só se confere a possibilidade de rever o ato nos casos expressamente previstos em lei e taxativamente relacionados, como nos acasos do artigo supracitado.

Para Francisco de Assis Alves “[...] toda decisão definitiva sobre uma controvérsia só pode ser exercida pelo Poder Judiciário. Esse princípio está consagrado na Constituição federal que, enfaticamente, determina que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV). Com a impugnação da exigência tributária instaura-se a fase litigiosa, bilateral, do processo administrativo fiscal. Assim sendo, no nosso entender, se a decisão administrativa for contrária à Fazenda Pública, será perfeitamente admissível a esta socorrer-se do Judiciário para, desse Poder, obter a palavra final sobre o caso decidido em via administrativa. Assim permite a Lei Maior. Todas as garantias constitucionais de acesso ao Judiciário, da ampla defesa e do devido processo legal, estão à disposição do contribuinte. Em homenagem ao princípio da igualdade, também a fazenda Pública poderá valer-se dessas garantias, quando lhe aprouver. Não há na Constituição qualquer ressalva a esse respeito. Essas garantias são conferidas a ambas as partes do processo. Negar, à Fazenda Pública, o direito de se socorrer do Judiciário, como último reduto para defesa do seu direito, caso o entenda lesado pela decisão proferida no âmbito administrativo, além de ofensa aos incisos XXXV, LIV e LV do art. 5º da CF, constituir-se-á em grave ofensa ao princípio da isonomia consagrado na cabeça desse mesmo preceito da Lei Maior. Não há, repita-se, na Constituição qualquer impedimento para a Fazenda Pública recorrer ao Judiciário para pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária. Entretanto, conforme acentua José Eduardo Soares de Melo, o ajuizamento de ação pela própria Fazenda Pública, com o objetivo de anular seus próprios atos, desprestigiaria completamente seus órgãos julgadores. De fato. Tal iniciativa se traduziria num gesto de extrema coragem por parte do agente fazendário e, pelo que se sabe, essa atitude heróica dificilmente virá acontecer”. (ALVES, 2002, p. 463/464).

Já Dirceu Antônio Pastorello (PASTORELLO, 2002) entende possível a presença da Fazenda Pública em juízo, visando a anulação da decisão administrativa. Entretanto, só entende cabível tal ação quando houver prova evidente de manifesta ilegalidade no julgamento; quando, a despeito de orientação mansa e pacífica do STF e STJ a favor da Fazenda Pública,

persistirem os órgãos julgadores decidindo contrariamente à orientação; e quando houver prova robusta e insofismável de desvio ético no comportamento dos julgadores que tenha implicado em desoneração ilegal do contribuinte. Para o autor, essa atitude da Administração Pública de buscar a anulação em juízo em nada afeta a estabilidade das relações jurídicas entre administrador e administrado, nem implica em desprestígio dos órgãos internos, singulares ou coletivos. Pelo contrário, se o Estado deixa de agir nessas situações acima enumeradas, aí sim estará estimulando não só a instabilidade das relações, ofendendo toda a sociedade pelo fato de desonerar contribuinte ilegalmente, mas também incentivando condutas nada adequadas à relação entre Poder Público e contribuintes. Nesses casos, além do interesse econômico, haveria o interesse moral de o Estado estar em juízo.

Por fim, para Helenilson Cunha Pontes seria “(..) *possível que a Administração Pública possa requerer judicialmente a anulação de decisão administrativa a ela contrária, proferida após o encerramento do processo administrativo em que a mesma foi proferida, quando tal decisão consubstanciar uma norma jurídica (resultado da interpretação dos fatos e dos textos normativos) considerada inválida por pacíficas e inegáveis manifestações do Poder Judiciário, representada por jurisprudência uniforme do Superior Tribunal de Justiça (em tema de legalidade) ou do Supremo Tribunal Federal (em matéria de constitucionalidade). Contudo, o interesse de agir à propositura de tal ação judicial somente surge com a definição da interpretação judicial sobre a matéria discutida. Antes de tal momento, não possui a Administração Pública o interesse jurídico a discutir no Poder Judiciário a validade de uma manifestação dela mesma emanada. Outra hipótese que entendemos conferir à Administração Pública o interesse a pleitear judicialmente a anulação de decisão administrativa a ela contrária, pode ocorrer nas situações em que haja evidência de que tal decisão tenha sido proferida com dolo, má-fé ou fraude pelo agente que a proferiu. Enfim, a Administração poderá pleitear a anulação de decisão administrativa a ela contrária quando conseguir demonstrar vícios na formulação da mesma*”. (PONTES, 2002, p. 615).

3.2 O EMBASAMENTO DA CORRENTE CONTRÁRIA

Não obstante a relevante argumentação jurídica trazida ao debate pela corrente favorável à tese da possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas contrárias à Fazenda Pública, outros grandes nomes da doutrina tributária discordam desse entendimento. Diversos são os argumentos expendidos em desfavor da tese, por parte desses abalizados autores. A seguir, faremos uma síntese daquilo que tais autores têm sustentado.

Para Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, 2002), o processo administrativo é conclusivo contra o Estado, já que este é seu condutor, sendo seus funcionários os julgadores de 1ª Instância, e o órgão colegiado de 2ª Instância, conforme a esfera de governo, está submetido a uma confirmação da autoridade fazendária máxima. A Fazenda, para o ilustre jurista, é parte e juiz, ao menos na 1ª Instância, não havendo no país um verdadeiro contencioso administrativo, um “contencioso administrativo independente”, como na França. Portanto, não haveria, após todos os privilégios que a Fazenda Pública possui na condução do processo, como permitir que o Estado ainda tenha “[...] o direito de ingressar em juízo para desconstituir a decisão administrativa favorável ao contribuinte” (MARTINS, 2002, pg. 79). Além disso, entende que o artigo 145 do CTN impede tal prática, e que o artigo 142, também do CTN, não admite um lançamento efetuado pelo juiz, o que ocorreria numa eventual “reconstituição do crédito tributário”. Por fim, alega que o artigo 5º, XXXV da CF não pode ser invocado nessa situação, já que “[...] a lesão ao direito foi sanada pela própria Fazenda, e não pode a Fazenda entender que tem o direito de se “autocontestar”, discordando de decisão que proferiu, por pretensa lesão a um direito que teria e que ela própria reconheceu que não tem”. (MARTINS, 2002, pg. 80).

Diva Malerbi (MALERBI, 2002) também abordou o tema. Para a ilustre Desembargadora do TRF 3ª Região, numa análise inicial, apenas se faz

coisa julgada na esfera judicial, sendo os atos administrativos passíveis de revisão em juízo. Após analisar as características inerentes ao ato administrativo, como sua revisibilidade no âmbito da própria administração, e no âmbito do Poder Judiciário, conclui que “[...] *se não fazem coisa julgada, as decisões administrativas, no entanto, produzem efeitos vinculativos à Administração Pública. E, ao menos nesses pontos, não se pode recusar ao processo tributário a equiparação de suas decisões aos atos jurisdicionais. Quanto à possibilidade de vinculação da Administração Pública às suas próprias decisões, concorre ainda o princípio da segurança jurídica, desdobrado no princípio da irretroatividade a exigir a proteção da confiança que o cidadão depositou na lei suprema ao buscar o processo administrativo para dirimir controvérsias com o Fisco. [...] Deste modo, as decisões administrativas são vinculadas à Administração Pública sempre que se lhes deva imputar tal atributo em benefício e para o respeito de situações jurídicas delas oriundas ao particular. Não pode, portanto, a Fazenda Pública ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária, se coberta pelo manto do princípio da irretroatividade*”. (MALERBI, 2002, pg. 133).

Outro grande jurista que cerra fileiras contra tal possibilidade é o mestre cearense Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2002). Entende que tanto no âmbito da doutrina, quanto no terreno prático, seria um verdadeiro contrasenso, já que “*o órgão de julgamento administrativo integra a Administração Pública. Admitir que esta ingresse em juízo para pedir a desconstituição de atos seus levaria a admitir a inutilidade do princípio segundo o qual a Fazenda Pública está autorizada a desfazer seus próprios atos, quando ilegais. Mais a frente, critica aqueles os defensores da tese da possibilidade da revisão judicial, que, no seu entendimento, “[...] partem de equívocos que se somam, gerando uma postura que termina sendo, a rigor, teratológica. O primeiro e mais grave desses equívocos consiste na visão que têm do Direito, da qual decorre a suposição de que a Fazenda pode sempre equiparar-se ao cidadão, para desfrutar de todas as garantias que a ordem jurídica a este oferece. O segundo desses equívocos consiste em pensar que a Administração, quando julga um processo administrativo fiscal,*

assume personalidade autônoma. O terceiro, finalmente, 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. O Direito é instrumento de limitação de poder. Sua finalidade essencial consiste em proteger contra quem não tem, aquele que não tem, ou tem menos poder. Por isto mesmo o Estado, o maior centro de poder institucional 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.

Para além da questão constitucional, outro óbice, de natureza administrativa, é apontado por MACHADO (2002). Para ele, “*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 se encartam inclusive os órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, que não estejam no exercício das respectivas funções, legislativa e jurisdicional. [...] 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 da garantia constitucional segundo a qual nenhuma lesão ou ameaça a direito pode ser subtraído da apreciação do Judiciário. Só o Estado-Jurisdição, corporificado pelos órgãos do Poder Judiciário, presta essa importante garantia. Assim, quando um órgão de julgamento administrativo decide um conflito entre um 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-Jurisdição, que por ficção jurídica foi criado tão-só para proteger aqueles que não são dotados de poder, contra aqueles que, corporificando o Estado-Administração, eventualmente*

descumprem os seus deveres e praticam atos contrários à ordem estabelecida.”

Por fim, entende que “[...] se a Administração pudesse ir a juízo contra os atos dos órgãos de julgamento que a integram, ter-se-ia decretada a absoluta inutilidade desses órgãos. Na prática, por razões óbvias, todas as suas decisões seriam levadas ao crivo do Judiciário. As contrárias ao contribuinte seriam discutidas em ações por estes movidas para obter o respectivo anulamento, e as contrárias à Fazenda também seriam levadas a juízo pelos que titularizam o interesse secundário do Estado, na busca de maiores recursos financeiros.

Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2002) associa esse tema diretamente à extinção do recurso hierárquico para a autoridade fazendária singular. Em alguns Estados e Municípios, cabe recurso ao Secretário da Fazenda em casos de decisão não unânime, desfavorável à Fazenda, quando contrária à Lei e à evidência da prova, em virtude da natureza administrativa do procedimento (esses aspectos serão à frente analisados no presente trabalho, de forma mais pormenorizada). Mas posiciona-se firmemente pela impossibilidade do ingresso em juízo pela Fazenda Pública, já que entende que a característica mais importante do processo judicial tributário é que seu início depende, sempre, da vontade do contribuinte. A este incumbe opor-se ao ato administrativo, pedindo o reconhecimento de seu direito. Para o jurista, *“assim ocorre com a ação anulatória de débito, com a ação de repetição de indébito, com a ação declaratória e com o mandado de segurança. O mesmo ocorre na execução fiscal: o Estado exhibe o seu crédito, dotado de excoptoriedade, para que o juiz determine a execução do patrimônio do devedor; qualquer exame de legitimidade do crédito há de ser procedida de iniciativa do devedor; só com os embargos opostos pelo contribuinte é que se inaugura o juízo de cognição. A Fazenda, por conseguinte, não dá início jamais ao Processo Judicial, eis que prescindido do Poder Judiciário para constituir seu crédito”*. (TORRES, 2002, pg. 179).

Além disso, entende TORRES que a ação de invalidade de atos administrativos, proposta pela Fazenda, não está compreendida no direito genérico de ação, garantido a qualquer titular de bem jurídico. Recorrendo à lição de Seabra Fagundes, lembra que o emprego de ação ordinária pela Administração Pública é quase irrestrito, mas para forçar o indivíduo ao cumprimento de suas obrigações. Quando se quer, todavia, excepcionar o princípio da autotutela da legalidade deferida à administração, torna-se indispensável que a necessidade de recurso ao Poder Judiciário esteja previsto em Lei. Por fim, entende haver diversos óbices de natureza processual, uma vez que a eficácia constitutiva positiva da sentença que acolhesse a ação anulatória proposta pela Fazenda contrasta com nosso sistema constitucional de separação de poderes. A ação teria não só de anular a decisão do Conselho de Contribuintes, como também constituir o crédito pelo lançamento, que é atividade tipicamente administrativa.

Sacha Calmon Navarro Coelho é bastante objetivo ao analisar a questão. Para o ilustre jurista mineiro, tal possibilidade inexistente porque ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, por lhe faltar interesse de agir. Completa afirmando que *“de outra parte, a decisão administrativa definitiva, contra a Fazenda Pública, certa ou errada, constitucional ou não, extingue a obrigação tributária. Inexiste no Direito Brasileiro ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela administração, sendo ela própria a autora”*. (COELHO, 2002, pg. 193).

Ricardo Mariz de Oliveira também se manifestou sobre o tema. Entende não haver qualquer sentido lógico na afirmação de que a Fazenda Pública deva, ou mesmo possa ir a juízo requerer anulação de decisão administrativa contrária a ela. Em primeiro lugar, por faltar interesse de agir por parte da Fazenda Pública para anular ato do próprio Poder Executivo. Outrossim, defende que a garantia constitucional de livre acesso ao Judiciário é direito individual, não se podendo dizer que beneficie a União ou qualquer outra instituição do Poder Público. Acrescenta que *“[...] não há qualquer senso em a pessoa jurídica de direito público declarar uma situação de direito e pretender desconstituir judicialmente sua própria*

declaração". (OLIVEIRA, 2002, pg. 217). Para o autor, é incabível o pretexto de que há múltiplos órgãos dentro do mesmo poder, o que poderia ensejar que um deles, discordando do outro, invocasse um direito de ver dirimida a discordância pela via judicial, já que os atos administrativos são passíveis de revisão, mas esta possibilidade não está permanentemente aberta e ao alcance de qualquer um. Em matéria tributária, compete exclusivamente à autoridade administrativa (CTN, art. 142) e sua revisão está disciplinada pelo art. 149 do CTN, que relaciona, *numerus clausus*, as hipóteses em que ela deve ser feita.

Para Marco Aurélio Greco não cabe à Fazenda Pública, como parte, propor ação anulatória de decisão administrativa por ela mesmo proferida. Porém, se a decisão contiver um vício de ilegalidade, tem aplicação o previsto na Súmula 473 do STF: ou seja, a administração pode anular seu próprio ato, ressaltando-se, nesse caso, a apreciação judicial dessa anulação. Além disso, há óbice processual a essa pretensão, pois a mesma Pessoa Jurídica seria autora e ré. (GRECO, 2002).

Igualmente, Francisco de Assis Praxedes manifesta-se contrariamente a tal possibilidade, ensinando que, por determinação do art. 156, IX, do CTN, a decisão administrativa irreformável, que não possa mais ser objeto de ação anulatória, elimina, em ato diferente do lançamento, este do mundo jurídico, não cabendo ao Poder Judiciário revitalizá-lo (PRAXEDES, 2002).

Maria Tereza de Carcomo Lobo leciona que *"a insuscetibilidade da revisão judicial decorre em linha reta da estrutura organizativa da Administração, de obrigação funcional que lhe incumbe de respeitar e executar as decisões definitivas tomadas no âmbito de sua esfera judicante. A decisão definitiva da administração judicante, se não constitui coisa julgada material, dada a possibilidade de sua revisão judicial, garantia constitucional conferida ao contribuinte, configura, todavia, coisa julgada formal, no sentido de sua imutabilidade para a Administração, dado o caráter vinculante da decisão administrativa"*. (LOBO, 2002, pg. 252).

Valdir de Oliveira Rocha afirma que a decisão administrativa contrária à Fazenda Pública não é, só por isso, contrária aos interesses do Estado. *“A Fazenda Pública – a rigor – tem no processo administrativo a possibilidade de formalizar seu próprio título executivo (que por isso, é extrajudicial). Isso não está a significar, entretanto, que poderia renunciar ao processo administrativo fiscal que o próprio Estado instituiu (só o contribuinte pode fazê-lo, porque “a lei não excluirá da apreciação do Judiciário lesão ou ameaça a direito”). Seria absolutamente contraditório admitir-se que a Fazenda Pública, diante de decisão que aparentemente lhe seria adversa, se dirigisse ao Poder Judiciário, que não é senão outra parcela do mesmo poder estatal. Admitir que a Fazenda Pública se valha do Poder Judiciário para obter a anulação de decisão administrativa “a ela contrária” é ignorar a própria natureza jurídica do processo administrativo, que é a de validador do ato administrativo questionado pelo contribuinte.* (ROCHA, 2002, pg. 258).

Plínio José Marafon, ao analisar o tema, entende preliminarmente que o processo é fazendário, ou seja, controlado e submetido ao Poder Executivo, o credor do tributo sendo, portanto, um procedimento desigual e parcial em relação ao contribuinte. Para o autor, admitida a hipótese de a Administração Pública pedir a anulação de seu próprio julgado administrativo, estar-se-ia atribuindo ao Poder Judiciário poder de lançar o tributo, o que não se admite à luz do disposto no artigo 142 do CTN.

Outro grande jurista a se debruçar sobre a polêmica matéria foi José Eduardo Soares de Melo. Para este, as decisões fiscais definitivas devem ser obedecidas pela Administração Pública que as prolataram, até para prestigiar os próprios órgãos julgadores, principalmente os de composição paritária, *“[...] uma vez que suas manifestações consubstanciam prudente e equilibrada atuação, após debates dos diversos ângulos processuais, mantendo a perfeita integração entre Fisco e contribuinte”* (MELO, 2002, pg. 306). Após criticar institutos como o recurso hierárquico e a advocatária, que considera instrumentos inconstitucionais e autoritários, devido à inexistência do contraditório, pela inobservância da função dos órgãos julgadores, e por

ofender o artigo 5º, LV, da CF, afirma não existir previsão legal para a ação anulatória de decisão administrativa por parte da Fazenda Pública, o que constituiria violação ao Princípio da Moralidade. Ressalta ainda que o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse individual não pode representar um cheque em branco ao Executivo, desrespeitando os administrados. Conclui afirmando tratar-se de “[...] *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*” (MELO, 2002, pg. 308).

No mesmo diapasão o parecer de Marilene Talarico Martins Rodrigues (RODRIGUES, 2002). A seu ver, em respeito ao princípio da segurança jurídica, presente em nosso ordenamento, tal possibilidade inexistente, até porque o inciso XXXV do artigo 5º da CF seria aplicável apenas como garantia do cidadão/contribuinte, não podendo ser invocado pelo Poder Público contra decisão do órgão julgador de sua própria estrutura administrativa. Tal decisão seria definitiva, na medida em que gera direito subjetivo, em benefício do contribuinte.

Kiyoshi Harada professa o mesmo entendimento, ao afirmar que “[...] *a chamada coisa julgada administrativa vincula a Fazenda Pública que proferiu a decisão. Permitir que ela pleiteie sua revisão judicial seria atentar contra o princípio da moralidade administrativa, pois implicaria autodestruição do poder que ela exercita validamente.*” (HARADA, 2002, pg. 374).

Já Vittorio Cassone, após observar que o Poder Público normalmente se conforma com a decisão de órgão que faz parte de sua própria estrutura administrativa, e onde o voto de minerva lhe pertence, conclui que considerando nossa sistemática de imposição tributária, que leva ao entendimento que a “lesão ou ameaça a direito” inscrites no inciso XXXV do artigo 5º da CF são suportadas apenas pelo contribuinte, fica a Fazenda

Pública impossibilitada de ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária. (CASSONE, 2002).

Para Edison Carlos Fernandes, não cabe à Fazenda Pública recorrer ao Poder Judiciário pleiteando a reforma da decisão administrativa, pois se trata de um órgão do mesmo poder estatal daquele que pronunciou a referida decisão. Ao final, esse embasamento leva-o a concluir que falta à Fazenda Pública uma das condições da ação, o interesse de agir.

4. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA

Conforme já observamos, seja por atribuir efeitos de coisa julgada às decisões administrativas irrecorríveis, seja para não desprestigiar seus próprios órgãos de julgamento administrativo, não é comum que o Poder Público se socorra do Judiciário para anular tais decisões. Assim, são escassas as decisões judiciais que tratam diretamente desse tema. A nosso sentir, o mais paradigmático desses julgados, por ser muito específico, foi prolatado pela Corte Suprema, conforme abaixo:

RE 68253/PR – Paraná
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator (a): Ministro Barros Monteiro
Julgamento: 02/12/1969 Órgão Julgador: Primeira Turma
Publicação: DJ 08/05/1970
Ementa:
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 DA COISA JULGADA, PRINCIPALMENTE QUANDO GEROU AQUELA DECISÃO DIREITO SUBJETIVO PARA O CONTRIBUINTE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (BRASIL, 1969)

Incidentalmente, também o Superior Tribunal de Justiça analisou esse espinhoso tema. Nesse sentido, colacionamos os seguintes acórdãos:

Processo: MS 8810/DF
MANDADO DE SEGURANÇA
Relator (a): Ministro Humberto Gomes de Barros
Julgamento: 13/08/2003 Órgão Julgador: Primeira Seção
Publicação: DJ 06/10/2003
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 200/67) sobre os acórdãos do Conselho 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 do Conselho de Contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida. 9 GRIFO NOSSO). (BRASIL, 2003)

Um outro julgado, analisando a questão do Recurso Hierárquico, aborda a questão:

Processo: RMS 12386/RJ
RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA
Relator (a): Ministro Franciulli Netto
Julgamento: 19/02/2004 Órgão Julgador: Segunda Turma
Publicação: DJ 19/04/2004
Ementa:

RECURSO ORDINÁRIO – MANDADO DE SEGURANÇA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – RECURSO HIERÁRQUICO – SECRETÁRIO DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO – EXPRESSA PREVISÃO LEGAL – LEGALIDADE – PRECEDENTES

A previsão de recurso hierárquico para o Secretário de Estado da Fazenda quando a decisão do Conselho de Contribuintes do estado do Rio de Janeiro for prejudicial ao ente público não fere os princípios constitucionais da isonomia processual, da ampla defesa e do devido processo legal, porque é estabelecida por lei e, ao possibilitar a revisão de decisão desfavorável à Fazenda, consagra a supremacia do interesse público, mantido o contraditório. Nesse sentido, assevera Hely Lopes Meirelles que os recursos hierárquicos impróprios “são perfeitamente admissíveis, desde que estabelecidos em lei ou no regulamento da instituição, uma vez que tramitam sempre no âmbito do Executivo que cria e controla essas atividades. O que não se permite é o recurso de um poder a outro, porque isto confundiria as funções e comprometeria a independência que a Constituição da República quer preservar”. *Além disso, o contribuinte vencido na esfera administrativa sempre poderá recorrer ao Poder Judiciário para que seja reexaminada a decisão administrativa. Já a Fazenda Pública não poderá se insurgir caso seu recurso hierárquico não prospere, uma vez que não é possível a Administração propor ação contra ato de um de seus órgãos. Recurso não provido. (GRIFAMOS) (Brasil, 2004)*

Em outra decisão, relacionada com contribuições previdenciárias, assim se posicionou o STJ:

Processo: REsp 572358/CE

RECURSO ESPECIAL

Relator (a): Ministro João Otávio de Noronha

Julgamento: 10/10/2006 Órgão Julgador: Segunda Turma

Publicação: DJ 16/12/2006

Ementa:

TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – REVISÃO – PRECLUSÃO – SEGURANÇA JURÍDICA

- 1. *Em observância ao princípio da segurança jurídica, o administrado não pode ficar à mercê de posterior revisão de decisão definitiva em processo administrativo regularmente prolatada.***
- 2. Recurso especial improvido. (GRIFAMOS). (Brasil, 2006).**

Como se verifica acima, os Tribunais Superiores, nos poucos julgados existentes, demonstra firme tendência no sentido de não admitir o ingresso em juízo, por parte da Fazenda Pública, visando anulação de decisão de seus próprios órgãos administrativos. Só localizamos uma decisão em sentido contrário, prolatada pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, em que a Fazenda Pública moveu ação reconvenicional, conforme abaixo:

Processo: AC 95.01.05547-7/PA

APELAÇÃO

Relator (a): Juiz Souza Prudente

Órgão Julgador: Quarta Turma

Publicação: DJ 20/11/1995 P. 79712

Ementa:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – CONFISSÃO DA DÍVIDA – MULTA ANISTIADA, NA ESFERA ADMINISTRATIVA – INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO, NA VIA JUDICIAL – PRINCÍPIO DA INAFSTABILIDADE DA JURISDIÇÃO – POSSIBILIDADE JURÍDICA E PROCEDÊNCIA NA RECONVENÇÃO

- 1. Se a autora reconhece o débito que buscou anular, na ação principal, extingue-se o processo com julgamento do mérito, em seu desfavor.**
- 2. *Na força do princípio da inafastabilidade da jurisdição, afigura-se juridicamente possível ação reconvenicional, proposta pela União Federal, (Fazenda Nacional) visando desconstituir decisão administrativa de Conselho de Contribuintes, que concedeu anistia, indevidamente, à multa aplicada à empresa demandante.***
- 3. Apelação e remessa oficial (como se interposta fosse) desprovidas. Sentença confirmada, por seus próprios fundamentos. (Grifamos). (Brasil, 1995)**

5. A AÇÃO CIVIL PÚBLICA E A AÇÃO POPULAR

Antes de adentrarmos na análise da doutrina e do Parecer nº 1.087, de 19 de julho de 2004, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em que verificaremos a possibilidade de ir a Fazenda Pública a juízo, em nome próprio, buscar a anulação de decisão administrativa a ela desfavorável, resta ainda uma questão: é cabível a intervenção de outrem, que não a Administração Pública e do próprio contribuinte, visando o questionamento da decisão? Caso positivo, quem teria legitimidade para tal atuação, e em que limite esta se daria?

Analisando nossa estrutura constitucional, verificamos que somente duas outras possibilidades de ação seriam juridicamente admissíveis. Primeiramente, através da atuação do Ministério Público, poderia haver hipótese de cabimento da ação civil pública. De outra parte, também a ação popular poderia ser manejada.

Quanto à ação civil pública, cabe inicialmente ressaltar que está entre as funções do Ministério Público a sua proposição, na defesa do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos, conforme disposto no artigo 129, inciso III da Constituição Federal. A referida ação teria cabimento também visando anulação ou declaração de nulidade de atos lesivos à moralidade administrativa, nos termos do artigo 25, IV, “b” da Lei Orgânica do Ministério Público (Lei 8.625/93). É nesse sentido que têm se posicionado os Tribunais Superiores, em especial o STJ, que já se pronunciou sobre a legitimidade do Ministério Público para promover ação civil pública em defesa do patrimônio público, conforme abaixo:

**ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO CIVIL PÚBLICA –
LITISCONSÓRCIO PASSIVO – DESNECESSIDADE – CABIMENTO DA AÇÃO
– LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO – BENEFÍCIO CONCEDIDO DE
FORMA IRREGULAR – DANO AO ERÁRIO PÚBLICO – PRAZO**

PRESCRICIONAL – OMISSÃO NA LEGISLAÇÃO DA AÇÃO CIVIL – PRAZO VINTENÁRIO

- I. **Descabido o litisconsórcio passivo com o Prefeito e vereadores que, à época, teriam aprovado a Lei Municipal que culminou por conceder benefício de forma irregular à ré na ação civil movida pelo Ministério Público Estadual, por não se subsumir à hipótese do art. 47 do CPC, sendo partes somente a beneficiária e a Prefeitura.**
- II. ***É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de ser o Ministério Público legítimo para propor ação civil pública na hipótese de dano ao erário, uma vez que se apresenta como defesa de um interesse público.***
- III. **A ação de ressarcimento de danos ao erário não se submete a qualquer prazo prescricional sendo, portanto, imprescritível.**
- IV. **Recurso improvido.** (BRASIL 2006 – o grifo é nosso).

Conforme bem apontado por Bernardo Motta Moreira (2006, pg. 67), *“é importante destacar, mais uma vez, que é vedado ao Poder Judiciário adentrar no mérito do ato administrativo. O controle judicial recairá sobre a conduta do administrador (julgador): se criminosa, ensejará a anulação do ato (decisão).”* No mesmo sentido, propõe André Barros de Moura (2007, pg. 100) que *“[...] do mesmo modo que a ação popular, a ação civil pública também se presta a afastar atos administrativos que não atendem ao princípio da moralidade”*.

Apesar dessas ressalvas, é fato que o Ministério Público Federal tem buscado a anulação de decisões do Conselho de Contribuintes, questionando seu mérito, fundamentando sua legitimidade processual com base em sua função institucional na defesa do patrimônio público e social, já que o crédito tributário é constituído em favor da sociedade, e não dos órgãos que administram tributos, estando contidos, portanto, no conceito de patrimônio que o legislador visou proteger.

Entretanto, tal pretensão vem sendo sistematicamente repelida pelo Poder Judiciário, que firmou entendimento majoritário no sentido de que no

processo administrativo não se discutem interesses difusos ou coletivos, mas sim interesses do contribuinte e da Fazenda Pública. Nesse sentido, colacionamos as seguintes ementas:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – AÇÃO CIVIL PÚBLICA – EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA – ILEGITIMIDADE – EXTINÇÃO EX OFFICIO.

1. “As ações previstas nessa lei serão propostas no foro do local onde ocorrer o dano, cujo juízo terá competência funcional para processar e julgar a causa” (Lei nº 7.347/85, art. 2º). Adequado, portanto, o ajuizamento da ação na circunscrição em que ocorreu o dano patrimonial.
2. A defesa do interesse disposto na lide, a exclusão de multa de auto de infração, configura atribuição da Advocacia Geral da União, e não do Ministério Público. Carecendo de legitimidade a parte, deve a ação ser extinta ex officio. (BRASIL-1 – 2003)

Igualmente o STJ pronunciou-se, no mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL - AÇÃO CIVIL PÚBLICA IMPUGNANDO EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA (CUSTAS) – MINISTÉRIO PÚBLICO – ILEGITIMIDADE ATIVA, MESMO EM PERÍODO ANTERIOR À EDIÇÃO DA MP 2.180/01, QUE INTRODUZIU O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 1º DA LEI 7.347/85 – PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A jurisprudência do STF, ainda no período anterior ao advento da MP 2.180/01, que introduziu no art. 1º da Lei 7.347/85 parágrafo único dispendo que “Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados”, firmara-se no sentido da ilegitimidade do Ministério Público para o ajuizamento de ação civil pública questionando a exigibilidade de tributo. Precedentes: RE 231.631/MG e RE 195.056/PR. (BRASIL - 2, 2006)

Despiciendo maiores comentários diante do exposto. Alinho-me plenamente ao entendimento dos tribunais, não só pela manifesta ilegitimidade do Ministério Público, conforme disposição expressa de lei (artigo 1º, parágrafo único da Lei 7.347/85), como também por entender que o que se discute em sede do processo tributário, seja administrativo, seja judicial, não tem

natureza jurídica de direitos difusos e coletivos. Na verdade, sempre são perfeitamente individualizados os sujeitos ativos e passivos das obrigações tributárias, ou sequer existiriam lançamentos válidos. Só caberia ressaltar, seguindo a lição de Ricardo Mariz de Oliveira (2002), que ainda que admitida a legitimidade do Ministério Público para tal ação, somente em casos de ato ilícito, causando dano ao patrimônio público ou social, violando interesses difusos e coletivos, haveria possibilidade jurídica de sua atuação. Nesses casos, no dizer de Bernardo Motta Moreira (2006, pg. 68), “[...] não há, na hipótese, propriamente uma “pretensão tributária”. O interesse do Ministério Público, ao intentar a ação civil pública, é a proteção do erário público dos danos provenientes do ato de improbidade. Atos esses indispensáveis para o ajuizamento da ação civil pública. Assim, a intervenção do Judiciário só deve ser admitida se a Administração atuou com desvio de finalidade, v.g. vendendo resultados de julgamento. Por outro lado, é incabível a ação civil pública tão-somente para se questionar os critérios jurídicos adotados pelos Conselhos de Contribuintes em suas decisões. O que se impugna na ação civil pública é a licitude da prolação da decisão administrativa, e não a juridicidade da decisão”.

A outra possibilidade de questionamento judicial da decisão administrativa seria por intermédio da ação popular. Assegurada pela Constituição da República de 1988, é uma das garantias fundamentais do cidadão, prevista no artigo 5º, inciso LXXIII, que assegura que “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”. A ação popular é regulada pela Lei 4.717, de 29 de junho de 1965.

André Barros de Moura (MOURA, 2007, pg. 107) entende tratar-se de “[...] importante instrumento de participação direta que permite a qualquer cidadão exercer a fiscalização e influir diretamente nos rumos das políticas

públicas, o que demonstra sua importância no Estado Democrático de Direito”.

Qualquer cidadão, assim entendido aquele que possua título de eleitor ou documento que o substitua (artigo 1º, § 3º da Lei 4.717/65) pode figurar no pólo ativo da ação, desde que haja lesão ao patrimônio público ou violação da moralidade administrativa. Em tese, uma decisão do Conselho de Contribuintes contrária à Fazenda Pública poderia conter esses dois requisitos, o que viabilizaria um eventual manejo da ação popular.

Cabe ressaltar que não é possível a tentativa de questionamento do mérito de decisão administrativa por essa via, ou seja, buscar alterar a interpretação da legislação tributária que embasou a referida decisão. A ação popular prestar-se-á exclusivamente para casos de lesão ao patrimônio público decorrentes de atos ilícitos, contrários ao Direito, que contenham infração à legislação ou aos princípios constitucionais orientadores da Administração Pública.

Verifica-se, portanto, ser a ação popular um instrumento válido para o questionamento de decisões do Conselho de Contribuintes que contenham vícios ou ilicitudes aptas a lesar o patrimônio público.

6. ANÁLISE DO TEMA

Como se viu ao longo do presente trabalho, diversos foram os argumentos brandidos de lado a lado em favor ou contrariamente à possibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo, visando a anulação de decisão administrativa de seus próprios órgãos julgadores.

A seguir, analisaremos em conjunto o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e as teses doutrinárias favoráveis às conclusões do referido Parecer, iniciando pelas questões constitucionais, que certamente são as de maior peso em sistemas jurídicos como o brasileiro, em especial

os aspectos referentes ao alcance do artigo 5º, inciso XXXV da Constituição Federal.

Inicialmente, cabe destacar que partimos da seguinte premissa: decisões comprovadamente prolatadas de forma ilícita, com desvio de finalidade ou de conduta por parte dos julgadores podem ser anuladas pelo próprio Poder Público, exercendo o poder de autotutela. Nesse sentido, ensina o mestre Hely Lopes Meirelles (1998): *“Pacífica é, hoje, a tese de que, se a Administração praticou ato ilegal, pode anulá-lo por seus próprios meios (STF, Súmula 473). Para a anulação do ato ilegal (não confundir com o ato inconveniente ou inoportuno, que rende ensejo a revogação, e não a anulação) não se exigem formalidades especiais, nem há prazo determinado para a invalidação, salvo quando norma legal o fixar expressamente. O essencial é que a autoridade que o invalidar demonstre, no devido processo legal, a nulidade com que foi praticado. Evidenciada a infração à lei, fica justificada a anulação administrativa.”* Portanto, o que será analisado a seguir são aquelas decisões regularmente proferidas, sem desvio de conduta dos julgadores, mas de cuja interpretação da legislação tributária aplicada a Fazenda Pública discorde.

Como vimos, alguns doutrinadores entendem inadmissível, sob a égide do Estado Democrático de Direito, uma interpretação restritiva do artigo supracitado, ou seja, entendem que, em função do princípio da isonomia, aqueles direitos listados no artigo 5º são aplicáveis não só aos cidadãos, como também ao Estado, em igualdade de condições. Um dos principais fatores que os levam a essa conclusão reside no fato de que o Estado, na pessoa dos entes federativos, pode fazer uso de alguns remédios constitucionais, tal como o Mandado de Segurança, que estão previstos justamente nesse mesmo artigo.

Data maxima venia, ousou discordar desse entendimento. Uma interpretação sistemática do texto constitucional, com especial atenção ao conjunto dos ditames do artigo 5º, leva-me à firme convicção de que o que de fato ali se visou, de forma hialina, foi a proteção do indivíduo contra o arbítrio estatal.

É que, sendo a Constituição de 88 um marco democrático após anos de regime ditatorial, buscou-se ali salvaguardar os cidadãos, e eventualmente entidades das quais estes participam coletivamente, dos atos de natureza autoritária que abundaram nos chamados “anos de chumbo”. É isso que se depreende da leitura atenta dos dispositivos nele contidos: dentre o *caput* do artigo e seus 77 incisos, registramos a presença de 64 direitos unicamente aplicáveis aos cidadãos individualmente, quase na totalidade para preservá-lo de alguma atuação estatal abusiva. Em outros 13 incisos, encontramos disposições que garantem ao cidadão a liberdade de associação e direitos a ela afins, além de alguns poucos direitos de natureza social claramente destinados à coletividade. Em apenas uma situação encontramos garantia constitucional que também poderia ter o Estado como legitimado ativo: justamente o remédio constitucional previsto no inciso LXIX, o Mandado de Segurança.

Entretanto, uma análise mais cuidadosa do inciso revela que, na verdade, se esse remédio constitucional pode ser manuseado também pelo Estado, tal fato se dá não por ser o Capítulo I do Título II da Constituição, “**DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS**”, destinado ao Estado em igualdade de condições com o cidadão, mas sim pelo fato de que mesmo aquele, na pessoa dos diversos entes federativos, pode ter direito líquido e certo ameaçado por ilegalidade, ou abuso de poder, perpetrado por autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público. Isso ocorreria, *v.g.*, se um estado federado, ou mesmo a União, decidissem arbitrariamente negar a determinado município o repasse constitucional de recursos a que este faz jus. Ora, evidentemente o Mandado de Segurança prestar-se-ia para combater tal ato, não pelo fato de todos os direitos desse capítulo da *Lex Magna* serem aplicáveis tanto ao cidadão quanto ao Estado, mas porque, eventualmente, mesmo este pode suportar abusos estatais, por parte de outro ente federativo, sofrendo lesão ou ameaça a direito da mesma forma que o administrado, e necessitando da mesma proteção.

Entendo, portanto, que o disposto no artigo 5º, XXXV, da CR/88 tem como destinatário o cidadão, para sua proteção contra o arbítrio estatal, não podendo ser invocado pelo Poder Público contra o contribuinte.

Outro fator que contraria a tese esposada pelo Parecer da PGFN, e por parte da doutrina, de que não se poderia excluir da apreciação do Judiciário lesão ou ameaça de lesão a ser suportada pela Administração Pública, diz respeito à própria origem da lesão. Bernardo Motta Moreira (2006, pg. 39) abordou a questão de forma lapidar, afirmando que *“Partindo da noção de que lesão é “ato ou efeito de lesar”, “dano ou prejuízo”, “violação de um direito”, “ofensa à saúde ou à integridade corporal de alguém”, podemos concluir que a lesão é provocada a uma pessoa ou grupo de pessoas por um terceiro, que desrespeita, agride ou de alguma outra forma ofende um direito garantido a ela (s). É ilógico pensar que o princípio da inafastabilidade se destine a preservar direitos subjetivos frente a seus próprios sujeitos (titulares), já que sua finalidade é protegê-los perante terceiros, cuja conduta, de alguma forma, ofende o bem jurídico tutelado, podendo ser submetida à apreciação do Poder Judiciário. Assim, a decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, se favorável ao contribuinte, não caracteriza propriamente uma lesão à administração pública, no sentido objeto da proteção constitucional ora analisada. Isso porque o Conselho de Contribuintes é um órgão da Administração Pública, vinculado diretamente ao Ministério da Fazenda, tal qual a Procuradoria da Fazenda Nacional, de forma que um ato do Conselho de Contribuintes é um ato da própria Administração Pública não podendo ser considerado lesivo, para fins do art. 5º, XXXV da CR/88, a essa mesma Administração. Vale repisar que o mencionado dispositivo constitucional diz respeito à forma clássica de lesão, aquela perpetrada por uma pessoa a outra, não havendo como englobar a auto-lesão”*.

No mesmo compasso, entendo totalmente descabida a tese segundo a qual os órgãos de julgamento seriam órgãos públicos “heterodoxos”, que, em função de sua imparcialidade e autonomia, seriam parte de uma “administração judicante”, e não se caracterizariam como integrantes da

“administração ativa”. Ora, é pacífico na doutrina administrativa a existência de órgãos públicos colegiados na administração pública ativa, cujo exemplo mais significativo são justamente os órgãos de julgamento, segundo a lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1999). Hely Lopes Meirelles (1998), em sua sempre citada classificação, também os inclui entre órgãos públicos, ao distingui-los quanto á atuação funcional.

Ademais, como bem destacado por André Barros de Moura (2007, pg. 21), a adoção do processo administrativo tributário é uma escolha discricionária da Administração. Há previsão constitucional de vários direitos do contribuinte a serem observados, caso a administração pública opte por instituí-lo, mas nas palavras do jurista mineiro, “[...] o processo administrativo não é obrigatório, uma vez que não há previsão constitucional de sua existência, pois, o artigo 5º da Constituição de 1988, em seu inciso LV, não o previu expressamente, apenas dispôs que caso o mesmo exista, deverá respeitar o contraditório e a ampla defesa”.

Portanto, uma vez que o Estado tem a discricionariedade de criar (ou não) o Processo Tributário Administrativo, e instituir (ou não) órgãos administrativos de julgamento, uma vez criados tais órgãos por ato de vontade estatal, não é possível aceitar-se a tese de que eles não fazem parte da administração pública ativa, e que suas decisões não expressam a vontade do próprio Poder Público que os criaram. Entendo que tal argumentação por parte do Estado feriria, inclusive, o princípio da moralidade, norteador da administração pública por força constitucional.

Diretamente vinculada a essa questão está a análise da eventual legitimidade processual passiva. Penso que, caso a Fazenda Pública opte por uma ação anulatória visando, direta e objetivamente, eliminar do mundo jurídico a decisão administrativa por ela mesma regularmente proferida, ou mesmo opte por um Mandado de Segurança contra a autoridade pública responsável pela decisão administrativa, conforme proposto pelo Parecer da PGFN, com certeza faltar-lhe-á interesse processual de agir. Conforme concluímos, sendo a decisão ato administrativo exarado por órgão

colegiado, que compõe, sim, a administração ativa, por opção do próprio ente estatal, não há possibilidade de tal questionamento, já que haveria confusão entre autor e réu, situação não aceita em nosso ordenamento.

Entretanto, a solução proposta por outros autores, já citados, é distinta: caberia uma ação declaratória de inexistência de relação jurídica do Fisco contra o contribuinte, com características semelhantes à da ação rescisória, que é ajuizada não contra o tribunal que decidiu, mas contra a parte vencedora na ação anterior. Trata-se de solução criativa, sem dúvida, pois o óbice processual acima referido desapareceria. Entretanto, não se pode olvidar que dificilmente o contribuinte deixaria de opor à pretensão da Fazenda Pública a decisão administrativa por ela prolatada em seu favor, de forma que a validade e efeitos dessa decisão acabariam se tornando o ponto fundamental na discussão de mérito. E conforme abaixo será explanado, não há previsão legal para tal ação, inicialmente prevista no anteprojeto do CTN de Rubens Gomes de Souza, e a pesquisa jurisprudencial dos tribunais superiores que realizamos demonstra uma forte tendência contrária à possibilidade dessa discussão em juízo.

Ademais, admitir tal hipótese de ingresso em juízo contra o contribuinte, vencedor na esfera administrativa, representaria um total desprestígio aos órgãos de julgamento, instituídos, cabe mais uma vez ressaltar, por ato discricionário do Poder Público, cujo procedimento, atendidos os requisitos constitucionais da ampla defesa e contraditório, mereceram a confiança do administrado. Ora, tal atitude representaria o fim do julgamento administrativo, já que nenhum contribuinte se sujeitaria a discutir o crédito tributário administrativamente, sabendo que, caso saísse vencedor, teria a decisão questionada em juízo, com todos os contratempos e despesas inerentes ao processo judicial. Seria mais interessante para o contribuinte ingressar diretamente em juízo contra a Fazenda Pública, questionando o crédito tributário, e abarrotando ainda mais de processos o Judiciário, eliminando-se de plano uma das principais vantagens do Processo Administrativo Tributário, que é servir com uma espécie de “filtro” antes do ingresso em juízo. Tal postura iria de encontro à lógica e eficiência

administrativa, além de violar a moralidade e a segurança jurídica desejáveis em qualquer sistema jurídico, o que a torna altamente inconveniente e contrária à razoabilidade, ainda que juridicamente possível.

Outro ponto interessante levantado pela doutrina está contido na redação do artigo 156, inciso IX, *in fine* do CTN. O referido artigo tem os seguintes dizeres:

Art. 156 – Extinguem o crédito tributário:

I a XIII – (omissis)

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

X e XI – (omissis). grifamos)

Quem melhor escreveu sobre o assunto foi o mestre Ricardo Lobo Torres (2002, pg. 172/175)). Ao abordar a íntima vinculação entre a possibilidade de revisão judicial de decisões administrativas e a existência, ou não, de Recurso Hierárquico, analisou historicamente a origem de tal redação, citando a lição de Rubens Gomes de Souza, que em 1943 propunha o deslocamento da competência do Recurso Hierárquico do Ministro da Fazenda para o Presidente da República. Caso o Conselho de Contribuintes decidisse em favor da Fazenda, o contribuinte poderia interpor “ação de revisão fiscal”, que se desenvolveria em instância única, perante o Tribunal de Apelação do Estado. Mas a Fazenda, tendo o direito ao Recurso Hierárquico, não poderia recorrer a essa ação.

Posteriormente o jurista supracitado reformulou radicalmente seu pensamento, sugerindo a eliminação do Recurso Hierárquico e passando a admitir a propositura de ação pela Fazenda. O anteprojeto do CTN, elaborado posteriormente pelo mesmo Rubens Gomes de Souza, obviamente acabou por reproduzir suas idéias mais recentes. Nele, o saudoso jurista eliminava o Recurso Hierárquico, e autorizava a Fazenda Pública a propor *ação anulatória* das decisões finais e definitivas dos Conselhos, e *ação declaratória*, para pleitear a declaração judicial do direito aplicável à hipótese concreta do fato de seu interesse.

Entretanto, o CTN não incorporou as disposições do anteprojeto concernentes ao processo judicial. Foram incluídos apenas dispositivos referentes à extinção de relação jurídica entre Fisco e contribuinte, que não constavam do anteprojeto, mas que lhe seguiram a inspiração, principalmente quando da redação. Daí a presença, no final do inciso IX do artigo 156 da referência a uma ação anulatória, que seria aquela proposta no anteprojeto, mas expurgada do texto final aprovado. Por isso concordamos com o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho (2002), no sentido de que inexistente previsão no Direito Brasileiro para a ação anulatória de ato administrativo formalmente válido praticado pela administração, sendo ela mesma a autora.

Por derradeiro, não vejo maior embasamento na tese de que o Estado só poderia ir a juízo nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN. Tal artigo trata especificamente do lançamento e sua revisão de ofício, não trazendo qualquer menção, ainda que de forma indireta, a eventual iniciativa da Fazenda Pública, em juízo, contra o sujeito passivo. Portanto, caso admitida a possibilidade de a Fazenda ingressar em juízo visando anular decisão a ela desfavorável em sede administrativa, penso que não haveria prescrição legal no sentido de que se limite o escopo da eventual discussão às hipóteses previstas no artigo 149, muito embora este dispositivo, de fato, traga diversas hipóteses em que a Administração Pública poderia ter interesse em buscar a prestação jurisdicional.

9. CONCLUSÃO

Após a análise de toda a argumentação produzida em favor das duas correntes que se posicionaram sobre a hipótese estudada, podemos alinhar nossas conclusões.

Em primeiro lugar, entendemos que o artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal de 1988, não pode ser invocado como garantidor do direito da Fazenda Pública entrar em juízo contra decisão por ela mesma proferida em sede administrativa. As garantias previstas nesse título da

CR/88 são garantias do indivíduo, ou de grupos de indivíduos, contra o arbítrio estatal. O fato de o Estado poder manusear o Mandado de Segurança, previsto nesse mesmo artigo, não lhe coloca na mesma condição do administrado, mas quer apenas significar que mesmo o Estado, na pessoa de seus entes federativos, pode sofrer ilegalidade ou abuso de poder por parte de autoridade pública de outro ente federativo.

Discordamos, igualmente, da alegação de que os órgãos julgadores, por terem como características a imparcialidade e autonomia decisória, sejam órgãos “heterodoxos”, que não compõem a Administração ativa, e assim esta não pode se vincular a suas decisões. Como vimos, a doutrina administrativista mais abalizada inclui os órgãos colegiados como parte da administração ativa, sem qualquer restrição. Além disso, há que se ter em conta que a criação do processo administrativo tributário e dos órgãos julgadores é decisão discricionária do ente federativo. A Constituição Federal não determina sua criação, apenas indica que, uma vez criados, devem garantir ao administrado a ampla defesa e o direito ao contraditório, conforme previsto no art. 5º, LV. Criar voluntariamente tal estrutura administrativa, e depois simplesmente desconsiderar suas decisões atenta contra a moralidade pública, além de ir de encontro aos princípios da eficiência administrativa, razoabilidade e da segurança jurídica.

Processualmente, partindo da premissa de que os órgãos julgadores efetivamente compõem a Administração Ativa, entendo ser impossível à Fazenda Pública buscar específica e diretamente a anulação da decisão administrativa. Faltar-lhe-á interesse de agir, já que a Administração Pública não pode contestar em juízo decisão emanada dela própria, através de um de seus órgãos. Ressalte-se, mais uma vez, que as decisões proferidas comprovadamente de forma ilícita, com desvio de finalidade ou de conduta por parte do julgador podem ser anuladas pelo próprio Poder Público, exercendo o poder de autotutela.

O óbice processual (falta de interesse de agir) não persistiria caso a Fazenda Pública ingressasse com uma ação de conhecimento, como uma

declaratória de inexistência de relação jurídica, diretamente contra o contribuinte vencedor na esfera administrativa. Entretanto, a toda evidência este irá opor à pretensão da Fazenda Pública a decisão administrativa definitiva, e como já vimos a tendência dos tribunais é não admitir tal prática. Frise-se que a ação anulatória citada no artigo 156, IX, do CTN seria aquela prevista no anteprojeto do Código, expurgada do texto final, e, portanto, sem aplicabilidade concreta. Outrossim, tal ato representaria total desprestígio ao órgão julgador, discricionariamente criado pela Administração Pública, e seria contrário, como afirmamos alhures, aos princípios da moralidade, eficiência e da segurança jurídica.

Sobre a atuação de terceiros, estranhos à relação jurídica Fisco/contribuinte, pudemos observar que o Ministério Público não pode atuar, via ação civil pública, em matéria tributária, por falta de legitimidade. Entretanto, poderá atuar em casos de desvios de conduta dos julgadores, já que sua atuação seria no sentido de proteger o erário em casos de atos de improbidade, e não questionar os critérios jurídicos adotados pelo Conselho de Contribuintes nas decisões.

Da mesma forma, a Ação Popular poderá ser manejada em casos de lesão ao patrimônio público decorrentes de atos ilícitos, contrários ao Direito, mas não para buscar alterar a interpretação da legislação tributária que embasou a decisão administrativa.

Segundo meu entendimento, a melhor forma de atuação do Estado contra decisões do Conselho de Contribuintes, em seu desfavor, seria pela via administrativa. Tendo em vista que ao contribuinte sempre restará a via judicial, o que não ocorre com a Administração Pública, entendo que seria justo e aceitável a possibilidade de um recurso do tipo hierárquico, ou mesmo a um órgão julgador especial, com hipóteses de cabimento altamente restritivas. Evidentemente, em qualquer caso devem ser garantidos ao contribuinte o direito a exercer a ampla defesa e o contraditório, como a jurisprudência tem admitido (ver RMS 12386/RJ, acima).

As hipóteses de cabimento que entendo aceitáveis seriam, cumulativamente: decisão não unânime da Câmara Julgadora e frontalmente contrária à legislação ou às provas dos autos. Nesses casos, entendo que se justificaria a revisão da decisão pela via hierárquica. Garantidos os direitos do contribuinte no processo administrativo, não vejo tal recurso como autoritário, ao contrário do que acontece com a figura da advocatória, ou seja, o reexame dos atos administrativos por parte de autoridade superior, suprimindo os graus hierárquicos de jurisdição administrativa, ainda prevista em alguns regimentos, como no do Município de Belo Horizonte. Tal prática, sim, é autoritária, já que desconsidera o órgão julgador totalmente, desorganiza o funcionamento normal do serviço público, e ainda impede o regular exercício de direitos dos contribuintes, como os previstos no artigo 5º, LV.

Desta forma proposta, entendo que restaria preservado o interesse público, sem violação dos direitos dos contribuintes no processo administrativo tributário, sendo que o administrado ainda teria acesso à via judicial, vedada à Fazenda Pública.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Francisco de Assis. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

BATISTA, Luiz Rogério Sawaya. O Parecer da PGFN em Face da Segurança Jurídica. Filme de Comédia ou de Horror? Disponível em <http://www.camaradojapao.org.br/web/imprime.asp?arquivo=bi-04-10-07-ceaj-interno.txt> . Acesso em 13/09/2007.

BORGES, José Alfredo. Anotações acerca do Direito Processual Tributário Brasileiro. Revista Internacional de Direito Tributário, volume 1, janeiro/junho de 2004, Belo Horizonte, Editora Del Rey, 461p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

CASSONE, Vittorio. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

COSTA, Antônio José da. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo

Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 11ª Edição. São Paulo. Editora Atlas, 1999, 674 p.

FERNANDES, Edison Carlos. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

GRECO, Marco Aurélio. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

HARADA, Kiyoshi. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

ICHIHARA, Yoshiaki. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

LEITÃO, Maria Beatriz Mello. A possibilidade de Revisão pelo Poder Judiciário das Decisões do Conselho de Contribuintes Contrárias à Fazenda Pública. In: ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Tributário. 1ª Edição, São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007, 688 p.

LOBO, Maria Tereza de Carcomo. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo

Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

MALERBI, Diva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

MARAFON, Plínio José. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

MARQUES, Fernando de Oliveira. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

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. 81-93, fevereiro, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo

Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 23ª Edição. Atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, 713 p.

MELO, José Eduardo Soares de. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

MELLO, Gustavo Miguez de. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

PASTORELLO, Dirceu Antônio. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

PONTES, Helenilson Cunha. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

PRAXEDES, Francisco de Assis. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo

Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PGFN. Decisão Proferida pelo Conselho de Contribuintes – Possibilidade Jurídica de Anulação, mediante Ação Judicial, pela Administração Pública. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 109, p. 131-138, outubro, 2004.

ROCHA, Sérgio André. Processo Administrativo Tributário. 1ª Edição, São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2007, 688 p.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). Processo administrativo fiscal. São Paulo, Dialética, 1999, V. 3.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coordenador). Processo Administrativo Tributário. 2ª Edição, atualizada por Edison Pereira Rodrigues. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002, 768 p.

JURISPRUDÊNCIA:

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68253/PR - Paraná. Relator Ministro Barros Monteiro. Data do Julgamento 02/12/1969. Disponível em www.stf.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 13/09/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 12386/RJ. Relator Ministro Franciulli Netto. Data do Julgamento 19/02/2004. Disponível em www.stj.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 20/09/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança 8810/DF. Relator Ministro Humberto Gomes de Barros. Data do Julgamento: 13/08/2003. Disponível em www.stj.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 23/04/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 810785/SP – Relator Ministro Francisco Falcão – Primeira Turma – Data do Julgamento – 02/05/2006. Disponível em www.stj.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 30/11/2007.

BRASIL – 2 – Superior Tribunal de Justiça – Resp 517457/SE – Relator Ministro Teori Albino Zavascki – Primeira Turma – Data do Julgamento – 22/6/2006 - Disponível em www.stj.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 30/11/2007.

BRASIL. Tribunal Regional Federal – 1ª Região. AC 95.01.05547-7/PA. Relator Juiz Souza Prudente. Quarta Turma, DJ de 20/11/1995, p. 79712.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 572238/CE. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Data do Julgamento: 10/10/2006. Disponível em www.stj.gov.br /Jurisprudências. Acesso em 30/10/2007.

BRASIL - 1. Tribunal Regional Federal. 4ª Região. AG 2001.04.01.024402-9 - Primeira Turma - Relator Luiz Carlos de Castro Lugon, publicado em 20/8/2003 – Disponível em www.trf4.gov.br . Acesso em 30/11/2007.

TRABALHOS ACADÊMICOS:

MOREIRA, Bernardo Motta. O cancelamento definitivo do crédito tributário pelo Conselho de Contribuintes. Monografia apresentada ao Colegiado de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2006.

MOURA, André Barros de. Do Processo Administrativo Tributário e do controle jurisdicional das decisões nele proferidas contrárias à Fazenda Pública. Dissertação apresentada à Pós-Graduação *Strictu Sensu* da Faculdade de Ciências Humanas da Universidade FUMEC, como exigência parcial à obtenção do título de mestre. Belo Horizonte. 2007.