

## **IMPUGNAÇÃO JUDICIAL, PELA FAZENDA PÚBLICA, DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS DESFAVORÁVEIS À SI.**

## **JUDICIAL CHALLENGE, BY PUBLIC TREASURY, OF ADMINISTRATIVE DECISIONS UNFAVOURABLE TO STATE.**

\* Pedro Flávio Cardoso Lucena: Advogado. Especialista em Direito Administrativo – PUC/COGEAE. Mestrando em Direito Administrativo - PUC/SP.

**Resumo:** Em 2004 a PGFN lançou o parecer nº 1.087 e, com fundamento neste, a portaria nº 820, ambos tratando da possibilidade de revisão judicial das decisões administrativas desfavoráveis ao Fisco. Posteriormente, foi editada a nota nº 118/15 confirmando a tese da inviabilidade de adoção de medida judicial contra decisão proferida pelo CARF. Não obstante esse posicionamento atual, surgiu outra forma de tentar se obter a revisão judicial dessas decisões: através de ações populares. O destino dessas ações vinha sendo a extinção e o tema parecia perder força. Porém, recentes notícias acerca de possíveis casos de corrupção no CARF fez ressurgir o debate que parecia esquecido. Nesse cenário, o presente estudo se põe de grande relevância científica e pragmática ao Direito. A partir de uma abordagem principiológica, do direito material e processual, realizaremos nossos apontamentos para, finalmente, emitirmos opinião acerca da possibilidade de controle jurisdicional das decisões administrativas em última instância.

**Palavras-chave:** Administração Pública. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Processo administrativo tributário. Revisão judicial. Segurança jurídica.

**Abstract:** In 2004 PGFN released the “parecer” nº 1087 and subsequently the basis of that, the portaria nº 820, both dealing with the possibility of judicial review of administrative decisions unfavorable to the treasury. Most recently, it was published the “nota” nº 118/15 confirming the thesis of the impossibility of adopting legal action against decision by CARF. Notwithstanding this current position, there was another way of trying to obtain judicial review of such decisions through the filing of class actions. The fate of these actions had been the extinction and the theme seemed to lose strength. However, recent news about possible cases of corruption in the CARF has resurrected debate that seemed forgotten. In this scenario, the present study sets of great scientific and pragmatic relevance to the law. From an approach of the principles involved, the substantive law and procedural law, we will hold our notes to, in the end, our opinion about the possibility of judicial review of administrative decisions in last instance.

**Keywords:** Public Administration. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Tax Administrative Process. Judicial review. Legal certainty.

## **I. INTRODUÇÃO.**

O estudo do processo administrativo tributário proporciona uma vasta quantidade de temas cuja importância científica e pragmática são inestimáveis ao Direito. Muitos destes temas estão longe de ter entendimento pacífico e, portanto, nunca perdem prestígio na dialética jurídica. Uma dessas discussões é a possibilidade de a Administração Pública

submeter ação judicial contra decisão administrativa, com cunho meritório, proveniente de seus órgãos.

No ano de 2004, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional lançou o parecer PGFN/CRJ nº 1087 cujos fundamentos ensejaram a portaria PGFN nº 820 disciplinando, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, “a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Judiciário”. Neste estudo, não pretendemos esmiuçar a portaria acima informada, mas, verdadeiramente, discutir acerca da ideia central estabelecida, ou seja: é possível, a Fazenda Nacional, submeter questionamento ao judiciário de decisões administrativas tributárias desfavoráveis a si, tendo em vista que, em realidade, estará propondo ação contra ato de um dos seus órgãos?

Parece que referido posicionamento já começa a ser revisto pela própria Administração Pública que agora em 2015, mais especificamente em fevereiro, editou a nota nº 118/15, tendente a confirmar a impossibilidade de adotar-se qualquer medida judicial contra a decisão proferida pelo CARF. Teremos a oportunidade de visualizar seus fundamentos mais adiante, mas já podemos adiantar que encontram-se principalmente baseados no posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que já teve a chance de se manifestar a respeito de algumas ações populares que começaram a chegar àquela corte. Os principais argumento para negar seguimento aos feitos era de que não havia interesse processual, bem como qualquer ilicitude no ato administrativo, pré-requisito para ingressar com uma Ação Popular. Já para retirar os conselheiros do polo passivo, a justificativa foi de falta de provas de dolo ou fraude. Ao tempo, a espécie de ação se apresentou como via alternativa quando a Fazenda passou a não recorrer das decisões administrativas. Seu principal argumento consistia numa suposta omissão da União como ente responsável pela arrecadação tributária, pois empresas em dívida com obrigações

tributárias foram absolvidas em julgamentos o que estavam causando lesões ao patrimônio público.

Enfim, toda essa questão jurisprudencial já foi alvo de diversos estudos anteriores. Não pretendemos nos ater aos precedentes judiciais ou administrativos, nem tampouco aos motivos despendidos na tentativa de obter a revisão de tais julgados. Falamos isso pois atualmente todas as sessões de julgamento do CARF estão suspensas. Depois das denúncias de corrupção o órgão passou por uma ampla reforma em seu regimento<sup>1</sup>. Tais fatos autorizam até se falar em um novo CARF. De fato, mudanças sensíveis ocorreram. Contudo, mais uma vez, esse não consiste no foco do presente estudo. Em que pese, todas as mudanças, acreditamos que o problema do controle jurisdicional das decisões do conselho continuam mais atuais do que nunca.

## **II. ASPECTOS IMPORTANTES DO PARECER PGFN/CRJ nº 1.087/2004.**

Não há como iniciar o estudo proposto sem ter em vista alguns aspectos fundamentais do parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Após rápida digressão histórica referente ao Conselho de Contribuintes, o juízo parecerista chega à conclusão de que as decisões de tais conselhos detêm natureza jurídica de ato administrativo, pois são manifestações unilaterais de vontade da Administração Pública com o intuito de “constituir, resguardar, conservar ou extinguir direitos, e impor obrigações a si própria ou a terceiros” (Parecer PGFN/CRJ nº 1087/2004).

Em continuação, o parecer se detém aos requisitos do ato administrativo classificando-os em cinco espécies, quais sejam: (I) competência do agente; (II) finalidade; (III) forma; (IV) motivo; e, por fim, (V) objeto. A compreensão dos requisitos

do ato (ou elementos, para os que assim preferem chamar) é muito importante para o entendimento de como se dá a invalidação dos mesmos, por isso as considerações realizadas chamam atenção para dois aspectos essenciais: o primeiro referente à possibilidade de a Administração controlar seus próprios atos, e o segundo se debruçando acerca do controle judicial destes.

É justamente no último ponto supracitado – controle judicial dos atos administrativos – que o parecer discorre com maior fundamentação sobre alguns temas basilares da Teoria Geral do Direito. Adotando uma perspectiva doutrinária com inspiração nas lições do majestoso professor Paulo Bonavides, defende-se a ideia de que “norma” é gênero do qual “princípio” e “regra” são espécies. Deste modo, levando-se em consideração a normatividade equivalente de regras e princípios, bem como o inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal – a garantir a apreciação do Poder Judiciário a todos os casos que ensejam lesão ou ameaça a direito -, propõe-se um controle amplo do Judiciário não só da legalidade, mas também da juridicidade.

O entendimento aduzido explicita uma diferenciação entre legalidade e juridicidade, a primeira amparada exclusivamente nas regras - ou seja, lei em sentido estrito -, a segunda delineada no âmbito mais amplo possível do direito – regras e princípios jurídicos. O parecer explica que o controle de juridicidade está intrinsecamente ligado a observação do mérito, mas este não se confunde com discricionariedade. De acordo com o parecer, ao falar em controle de juridicidade, fala-se, em realidade, da compatibilidade entre elementos discricionários e princípios constitucionais. Este entendimento, na visão da consulta, se faz oportuno tendo em vista o fato de a Constituição Federal não mais se coadunar com a perspectiva de um controle judicial exclusivamente legalista *stricto sensu*.

Fundamentado nas considerações apontadas, chega-se a conclusão do objeto principal da consulta:

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 (Parecer PGFN/CRJ nº 1087/2004).

Não obstante a existência de outras conclusões proferidas<sup>2</sup>, gostaríamos de delimitar o tema afirmando não ser alvo do estudo, a legitimidade de qualquer cidadão propor Ação Popular com vistas a anular ato lesivo ao patrimônio público nos termos da Constituição Federal. Iremos nos deter, exclusivamente, ao questionamento da possibilidade de a Administração Pública submeter, ao Poder Judiciário, ação contra ato de um dos seus órgãos no contexto do processo administrativo fiscal.

Por fim, em razão da importância, frisamos novamente a seguinte observação: o parecer aqui estudado data do ano de 2004, contudo, no ano de 2008 foi criado o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que unificou os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.<sup>3</sup> Esta atualização é necessária do ponto de vista técnico, mas em nada modifica a problematização inicial do trabalho. Realizadas as considerações iniciais, passamos aos nossos apontamentos.

### **III. O POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Em razão da celeuma a respeito da possibilidade ou não do Fisco recorrer ao Judiciário visando a reforma da decisão desfavorável, passou-se a intentar recurso hierárquico ao próprio Ministro da Fazenda pleiteando a supervisão dos atos administrativos. Dessa forma, poderia-se buscar o Poder Judiciário para uma nova discussão do caso.

No contexto, as partes adversas começaram a impetrar Mandado de Segurança contra esse recurso hierárquico em razão da ausência de disposição legal capaz de legitimar referida manobra. Ao caso, merece destaque o entendimento do STJ de que controle judicial dos atos administrativos só poderia ser realizado em caso de flagrante ilegalidade ou nulidade da decisão.

Pedimos licença para transcrever na íntegra o referido acórdão, *in verbis*:

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 dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei. III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, “exonerar o sujeito passivo “dos gravames decorrentes do litígio” (Dec. 70.235/72, Art. 45). IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo o beneficiário da

decisão recorrida. (Superior Tribunal de Justiça, Mandado de Segurança n. 8.810-DF, 2003).

Vale salientar que foi interposto Recurso Extraordinário nº 535.077 perante o Supremo Tribunal Federal (STF) que, porém, teve seu seguimento negado sob a alegação de que a controvérsia não transborda os limites do âmbito infraconstitucional. É nesse palco que surge então a nota nº 118 da PGFN para confirmar o que se vinha defendendo.

#### **IV. INDÍCIOS PARA UM NOVO PARADIGMA: A NOTA Nº 118/15 PGFN/CRJ.**

Provocada a se manifestar mais recentemente, A PGFN lançou mão da nota nº 118/15<sup>4</sup> em que parece referendar o posicionamento do STJ pela inviabilidade de proposição de medida judicial pleiteando reforma da decisão administrativa em última instância. Em que pese a referida nota tratar especificamente de um determinado caso concreto, acreditamos que suas fundamentações – inclusive, baseada em outras notas dessa mesma procuradoria – podem ser transportadas para todos os casos.

Portanto, lastreados na própria nota, concluímos por considerar que resta consagrada a tese de que o mérito das decisões proferidas pelo CARF não pode ser objeto de recurso hierárquico dirigido ao Ministro de Estado da Fazenda. Quer dizer, essa medida que visa indiretamente uma nova discussão do caso perante o Judiciário não encontra respaldo legal.

Entender de modo diferente poderia acarretar num sentimento de verdadeira insegurança jurídica. Neste caso, não só para os contribuintes, mas também para todos os órgãos que compõem a administração tributária federal. Ora, inadmissível sujeitar o



contribuinte que saiu vencedor na esfera administrativa a um prazo de espera, de pelo menos cinco anos, para que só então tivesse certeza de que não seria mais demandado judicialmente de uma mesma exação ao qual ele já havia sido desonerado administrativamente.

Conforme se depreende da própria nota nº 118/05, citando uma outra nota da PFGN, “a insegurança daí decorrente seria evidente e os custos inerentes a ela não seriam desprezíveis. Para um sistema tributário já deveras complexo e que demanda custos elevados de *compliance*, não há necessidade de se acrescentar novos elementos que agravem esse quadro.”

Ante todo o exposto, uma vez que já pudemos introduzir alguns pontos relevantes para o problema, queremos continuar nossa abordagem pela análise central do presente artigo. Quer dizer, iremos analisar o sistema processual administrativo sob a óptica das normas e princípios jurídicos processuais e tributários para concluir pela (im)possibilidade de controle jurisdicional das decisões administrativas.

## **V. NORMA JURÍDICA, REGRAS E PRINCÍPIOS.**

Inicialmente, preferimos nos debruçar acerca de alguns pressupostos básicos da Teoria Geral do Direito para, com isso, darmos andamento aos estudos científicos do processo administrativo fiscal. Este trabalho assume as bases fundamentais do constitucionalismo contemporâneo (também conhecido como neoconstitucionalismo), e, portanto, um delineamento claro dos temas tratados é necessário para o estabelecimento da dialética proposta com o leitor.

### **1. NORMA JURÍDICA.**

Estabelecer um conceito jurídico de norma é algo imprescindível ao “saber” da Ciência do Direito. Compreendemos norma em dois sentidos, um lato e outro estrito. No primeiro, norma nada mais é do que um padrão que se relaciona a ocorrência de um fenômeno específico. Diferentemente, em seu sentido estrito, norma decorre de uma determinação humana ou de uma estipulação natural, sendo a primeira partidária do princípio da imputação – também chamada de norma de comportamento – e a segunda do princípio da causalidade.

Apresentamos aqui a norma jurídica, logo, percebemos ser esta uma norma decorrente de uma imposição humana e, por isso, está relacionada ao comportamento humano. Todavia, a norma jurídica detém uma característica muito peculiar, qual seja: a tutela jurídica. Isso permite sua diferenciação de outros tipos de comportamentos como, por exemplo, o comportamento religioso. Amparados pela doutrina de Paulo de Barros Carvalho, expressamos a fórmula amplamente difundida da norma jurídica em que “se a hipótese, então, a consequência”, representada em estrutura lógica por “ $H \rightarrow C$ ”. Nesta fórmula, “H” é a hipótese, “ $\rightarrow$ ” é o vetor deontico a expressar determinação obrigatória, permissiva ou proibitiva e “C” é a consequência. Desta forma, para este estudo, adotamos o conceito de norma jurídica enquanto determinação passível de tutela jurisdicional em que o antecedente liga-se ao consequente por meio de um vínculo deontico (CARVALHO, 2009).

Conceitos e classificações jurídicas, como expõe o douto professor Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>5</sup>, não podem ser representados por uma ideia binária de certo ou errado, mas, ao contrário, a principal função de um conceito ou de uma classificação está ligada a sua utilidade - ou são úteis ou inúteis ao operador do Direito. No compasso dessa

ideia, acreditando ser a mais útil, adotamos a postura teórica auferida de que norma é gênero, bem como regras e princípios são espécies dela. No Brasil, esse posicionamento ficou célebre no ensinamento de Paulo Bonavides – vide o parecer inicialmente apresentado -, contudo, foi no direito estrangeiro que suas particularidades ganharam um amplo desenvolvimento.

Dworkin apresentou a diferença entre regras e princípios dentro de um domínio qualitativo. Para o autor, regras “são aplicáveis à maneira do tudo ou nada” e continuando, “dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão” (DWORKIN, 2002). Com relação aos princípios jurídicos há outra abordagem. Robert Alexy caracterizou princípios jurídicos como mandados de otimização, ou seja, são normas determinantes de aplicação na maior medida possível a depender de circunstâncias jurídicas e fáticas (ALEXY, 2002). Iremos nos debruçar mais profundamente sobre essas diferenciações.

## 2- REGRAS JURÍDICAS.

Conforme aduzimos, princípios e regras são espécies do gênero norma, porém, por mais basilar que nos pareça, esse entendimento só passou a ganhar força científica com o constitucionalismo contemporâneo. Dworkin teve extrema felicidade científica ao estudar o tema a partir de um paradigma completamente diferenciado do positivismo jurídico. Para o estudioso norte-americano era necessário uma mudança nas concepções basilares do Direito, pois o positivismo seria “um modelo de e para um sistema de regras e a sua noção central de um único teste fundamental para o Direito nos força a ignorar os papéis importantes desempenhados pelos padrões que não são regras” (DWORKIN, 2002).

Célebre se tornou a explicação de Dworkin acerca das regras. Para ele, existe uma aplicação na forma “tudo ou nada” daquelas, logo, apresentados os fatos determinados por uma regra, então ela será inválida ou válida. Nesta seara, dentro de um ordenamento jurídico, seria possível uma antinomia entre duas regras quando houvesse disparidade entre ambas. Diante da antinomia, uma das regras iria se sobressair em relação à outra. Percebemos que a relação não se determina a partir de uma mera escolha ou opção, mas, simplesmente, a partir da visualização de que existem duas regras, uma válida e outra inválida apresentadas dentro de um mesmo sistema composto por regras.

Em relação à antinomia de regras, Norberto Bobbio, em sua obra intitulada de “Teoria do ordenamento jurídico”, nos mostra uma sistemática a representar antinomias de regras, posteriormente, concluindo ser impossível, dentro de um mesmo ordenamento jurídico: (I) regra que permita um “não fazer” ante outra que “obriga” um comportamento específico; (II) regra que permita um comportamento que outra proíba; (III) regra a determinar algo em razão contrária à outra que, simplesmente, permite a mesma ação (BOBBIO, 1995).

Robert Alexy também não se furtou ao estudo do conflito de regras. O professor alemão afirma uma possível solução, ainda que genérica, para resolver o conflito entre regras. A solução apresentada se desdobra em duas vertentes. Na primeira delas, com a utilização de uma cláusula de exceção, seria possível remover o conflito instaurado entre duas regras. Na segunda, a solução encontrada seria a simples declaração de invalidade de uma regra em face de um ordenamento – tal declaração poderia acontecer pelos mais diversos motivos (ALEXY, 2008). Não obstante a riqueza técnica da elaboração, sem dúvida, a grande contribuição do jusfilósofo se deu no campo da pesquisa dos princípios jurídicos.

### 3- PRINCÍPIOS JURÍDICOS.

Ao falarmos em “princípios jurídicos”, devemos observar cuidadosamente qual a delimitação empregada do conceito utilizado. O motivo desta advertência se fundamenta no fato de que existem três fases distintas do conceito de “princípio”. O uso pragmático do conceito de princípio, em sua fase inicial, estava relacionado aos alicerces fundamentais de uma disciplina jurídica, suas bases essenciais. Desta forma, autores como Ruy Cirne Lima, Aliomar Baleeiro ou Pontes de Miranda, por exemplo, empregavam a expressão para tratar de qualquer instituto basilar que detivesse importância suficiente para tratar de uma matéria jurídica específica.

A segunda fase do conceito de princípio demonstra clara evolução científica do estudo do tema no Direito brasileiro. Princípio passa a ser tratado como um enunciado estruturante do sistema normativo e, portanto, detém elevada carga valorativa fazendo parte do sistema jurídico normativo. Porém o entendimento presente nesta fase é o de que princípio é enunciado lógico, não é norma jurídica nos moldes apresentados pela fórmula “ $H \rightarrow C$ ”. Sua função primordial seria a de tornar possível o entendimento das normas, bem como possibilitar a avaliação de invalidez ou validade a partir de um sistema específico.

Dois autores tornaram-se célebres na difusão da noção do conceito de princípio em sua segunda fase. O primeiro deles foi Geraldo Ataliba com a ideia de sistema e sua inerência à temática principialista:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico

da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, denomina-se *sistema*. Os elementos de um sistema não constituem um todo, com sua soma, como suas simples partes, mas desempenham cada um sua função coordenada com a função dos outros (ATALIBA, 1968).

O segundo foi Celso Antônio Bandeira de Mello com a sua clássica conceituação de princípio que envolve as particularidades aqui trabalhadas e representa, com brilhantismo, o pensamento ilustrativo e conceitual da segunda fase dos princípios:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico (BANDEIRA DE MELLO, 2014).

Por fim, chegamos à terceira fase do conceito de princípio. Nela, princípio passa a ser entendido como um mandado de otimização, ou seja, algo a ser realizado com eficácia na maior medida possível. Na terceira fase, princípio é efetivamente espécie do gênero norma e, portanto, possui estrutura lógica nos moldes “ $H \rightarrow C$ ”. Além disso, princípios não enunciam meios – como fazem as regras –, mas, em verdade, enunciam fins.

Tornou-se muito comum ouvirmos a ideia de “peso” relacionada à construção teórica dos princípios. Essa relação se estabeleceu na terceira fase da construção dos princípios e interliga-se ao fato de os princípios não apresentarem antinomias entre si. Os princípios jurídicos convivem dentro de um sistema jurídico e, a depender da situação fática existente, vão ter mais peso em alguns momentos e menos peso em outros. Em

brilhante exposição, Ronald Dworkin afirmou que os princípios jurídicos possuem “uma dimensão que as regras não têm – a dimensão de peso ou importância. Quando princípios se inter cruzam aquele que vai resolver o conflito tem de levar em conta a força relativa de cada um” (DWORKIN, 2002).

Do exposto, podemos perceber que o avanço teórico apresentado da segunda para a terceira fase se encontra no fato de observarmos uma distinção qualitativa entre princípios e regras, algo inconfundível com um mero grau de generalidade antes vislumbrado. Essa percepção foi magistralmente observada por Robert Alexy relacionando-a a ideia de mandado de otimização, vejamos:

Princípios são mandamentos de otimização, que se caracterizam pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida imposta para seu cumprimento não depende apenas de possibilidades reais (fáticas), mas também das jurídicas existentes (ALEXY, 2008).

O ideal de materialização constitucional, cumprimento da Carta Constitucional em efetivo grau de substancia, passa pela perspectiva de implementar aos princípios jurídicos força normativa. O fenômeno jurídico, na terceira fase do entendimento, sintetiza força axiológica e, à vista disso, princípios deixam de ter sua estrutura classificada com um valor de baixa hierarquia, mas, de maneira oposta, passam a ser verdadeiras normas jurídicas com execução obrigatória dentro do sistema jurídico positivo (NOHARA, 2006).

Por fim, uma importante informação cumpre ser feita. Não queremos associar os conceitos de princípio apresentados na segunda e na terceira fase, pois eles são diferentes e, tal atividade, cientificamente, geraria um erro metodológico grave. Não obstante, defender uma superação teórica da terceira fase pela segunda também causaria grande

equivoco as bases científicas apresentadas. A segunda e a terceira fase são distintas, entretanto não são incompatíveis. A delimitação é necessária para expor ao leitor de maneira mais precisa a abordagem do tema e, assim sendo, angariar uma forma organizada do pensamento jurídico.<sup>6</sup>

## **VI. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS INCIDENTES NA DISCUSSÃO.**

Em torno da discussão central problematizada – possibilidade de a Administração Pública intentar ação, ao Judiciário, contra decisão administrativa de um de seus órgãos – o parecer PGFN/CRJ nº 1087/2004 traz considerações acerca de alguns princípios constitucionais que devem ser observados, mas também se esquece de levar outros igualmente importantes a discussão. No intuito de equilibrar essa “balança”, propomos uma análise em torno da ponderação de princípios adotando o entendimento de que eles são mandados de otimização e, portanto, devem ser observados a partir de um caso concreto. Adotamos também a perspectiva de ser possível o controle judicial dos atos administrativos, não só relacionado a legalidade, mas também a juridicidade, contudo esta atividade deve ser realizada cuidadosamente com olhos voltados a ponderação de princípios. Desta forma, fundados nos pressupostos citados, nos voltamos as nossas considerações.

### **1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.**

O artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição da República de 1988 garante o direito de ação como direito público subjetivo explicitando a impossibilidade de excluir, do Poder Judiciário, apreciação de lesão ou ameaça de direito. A compreensão empreendida traduz o chamado princípio da inafastabilidade da jurisdição. Ainda, do mesmo artigo



constitucional, retiramos o entendimento do monopólio da jurisdição exercida pelo Poder Judiciário representado na imagem do “Estado-juiz”. Por esse motivo, apenas decisões judiciais transitam em julgado, uma qualidade específica destas e que não abarca decisões proferidas em âmbito administrativo.

Princípio a ser igualmente observado é o da isonomia. Para alguns autores como, por exemplo, Edvaldo Brito<sup>7</sup>, impossibilitar a Administração de acesso ao Judiciário - nos casos aqui discutidos - reflete afronta total ao princípio da isonomia o que, por consequência, geraria dano inevitável ao princípio do devido processo legal e da ampla defesa. Se estivermos consubstanciados exclusivamente nesses princípios seria fácil concluir pela possibilidade de qualquer dos sujeitos da relação tributária levar ao judiciário questionamento de decisão administrativa desfavorável. Contudo, estes não são os únicos princípios em jogo.

O princípio da segurança jurídica é verdadeiro postulado<sup>8</sup> do ordenamento jurídico pátrio encontrando-se implícito no Direito brasileiro. Sua falta de positivação não descaracteriza a imposição de real efetivação constitucional do princípio e, portanto, não pode ser simplesmente ignorado pelos operadores do direito. Neste sentido é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

Aliás, quanto a dita implicitude do sobreprincípio da segurança jurídica, salientamos, a propósito, o fato de não se ter notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de outros princípios como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade de jurisdição, etc... Isso, contudo, em termos de concepção estática, de análise das normas, de avaliação de um sistema normativo sem

considerarmos suas projeções sobre o meio social. Se nos detivermos em um direito positivo, historicamente dado e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, como também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as proposições apresentam; dos vínculos de coordenação e subordinação que armam os vários patamares das ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível imitarmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado de segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles valores que operam para realizá-lo (CARVALHO, 2009).

O inciso XXVI, do artigo 5º, da Constituição Federal também nos mostra um importante parâmetro a ser estudado no tema da possibilidade jurídica de anulação mediante ação judicial intentada pela Administração contra decisão de mérito proferida pelo CARF. O direito adquirido é garantia constitucional decorrente do postulado da segurança jurídica e pode ser invocado por aqueles que entendem ser impossível a Fazenda levar decisões contrárias aos seus interesses, em âmbito administrativo, à análise do judiciário. Por este caminho percorre o entendimento de Maria Beatriz Martinez, pois, para ela, a insegurança gerada levaria ao caos das atividades fiscais principalmente quando houvesse compreensões diferentes entre o judiciário e os órgãos de julgamento da Fazenda Pública (MARTINES, 2005).

Por fim, outro pilar constitucional que necessita de cuidados e observação acurada é o princípio da separação de poderes. Como informamos anteriormente, concordamos com o posicionamento que aduz a possibilidade de o controle dos atos administrativos partir de um contexto não só de legalidade, mas também de juridicidade. Todavia, o simples fato de a Administração Pública ter contra si uma decisão administrativa desfavorável não enseja, necessariamente, o direito de a mesma buscar a reversão da

decisão levando ao judiciário novamente a contenda. Perceba, não há uma relação necessariamente lógica nos moldes hipótese – consequência para o problema questionado.

Os princípios constitucionais, acima trazidos à discussão, não podem ser analisados de maneira desconexa. O simples “proferir” de cada um deles não serve de fundamento para concluir o objeto aqui discutido. Portanto, traremos a baila considerações acerca de princípios, do Direito Administrativo e Tributário, relacionados ao processo administrativo fiscal com o intuito de aumentar a amplitude da discussão travada.

## 2. PRINCÍPIOS DO DIREITO ADMINISTRATIVO INERENTES AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

Não restam dúvidas acerca da natureza jurídica das decisões proferidas na esfera de competência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Estas decisões detêm natureza jurídica de ato administrativo. A Administração Pública trabalha sobre o influxo do princípio da oficialidade, ou seja, ela própria deverá executar de ofício a totalidade de atos presentes em seu plexo de competências sendo desnecessária, portanto, a provocação de um sujeito passivo ou, até mesmo, ordem superior. Este é um princípio tão importante que, além de estar positivado no artigo 2º, inciso XII da Lei 9.784/1999, fundamenta a responsabilização do agente público que, por ventura, venha a descumprilo (MAIA, 1999).

Um segundo princípio intrinsecamente ligado ao da oficialidade é o da autotutela administrativa. Este consiste no dever de ação *ex officio* da própria Administração quando necessário for anular ato administrativo com vício de legalidade, ou, contrariamente, quando houver interesse de rever ato inconveniente ou inoportuno aos interesses públicos. No exercício desta competência, o processo administrativo fiscal é o instrumento apto a

prática do controle interno, entendimento este corroborante com a súmula 346 do Supremo Tribunal Federal.<sup>9</sup>

As duas construções principiológicas apresentadas detêm forte ligação com o princípio da separação de poderes determinada pelo Estado Democrático de Direito brasileiro no artigo 60, § 4º, inciso III da Constituição Federal de 1988. As decisões proferidas em seara administrativa estão acometidas pelo dever de autotutela do Estado que em seu “agir” preza pela oficialidade existente em sua competência de atuação. Não é simplesmente uma questão de levar ao judiciário contenda de matéria tributária, mas muito mais. É a possibilidade de desconstituir um ato administrativo através de decisão judicial, portanto, em razão da importância da discussão, diversos outros fatores devem ser levados em consideração.

Em continuação, temos o princípio da moralidade administrativa. Este, presente no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, bem como no *caput* 2º da Lei nº 9.784/1999, deve ter sua aplicação pautada nos critérios estabelecidos no inciso IV do último artigo elencado, qual seja: "atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé". José Eduardo Soares de Melo vislumbra a propositura de ação judicial Pelo Poder público com o intuito de invalidar decisão tributária administrativa, em regra, de caráter irrevogável, verdadeira afronta ao princípio da moralidade administrativa.

Para o autor acima citado, a possibilidade não passa de um desrespeito aos administrados, ante os interesses de arrecadação ilegítimos do Estado. Nas palavras do autor:

A ação judicial representaria a falência do processo administrativo, que passaria a constituir uma mera fantasia de garantia constitucional do

contribuinte, na medida em que, por razões de mera conveniência financeira, a Fazenda viria a ignorá-lo se e quando entendesse oportuno (MELO, 2002).

Não há como negar a presunção de legitimidade dos atos administrativos. Quando se retira a legitimidade de um processo administrativo tributário, em realidade, desprestigia-se toda a complexa organização administrativa criada, os órgãos julgadores perdem credibilidade e, portanto, percorre-se um caminho de inutilidade frente à ampla possibilidade de reforma. Do ponto de vista lógico, a possibilidade cria um sentimento incapaz de justificar gastos públicos ante a desnecessidade do percurso processual administrativo.

Quando a Administração Pública contesta o mérito de decisões proferidas por seus próprios órgãos contenciosos tributários nada mais faz do que criar uma dúvida na manutenção dos mesmos. Os gastos e investimentos levantados nessas vias possibilitarão questionamentos acerca da afronta ao princípio da eficiência, pois a falta de segurança e estabilidade existente nas decisões administrativas não comportará qualquer tipo de gasto público a fundamentar a sua manutenção.

Todos os princípios aqui auferidos devem ser levados em consideração e, assim sendo, deverão ser ponderados para chegarmos a uma conclusão cientificamente sincera acerca da possibilidade de a Administração Pública intentar ação judicial contra decisão administrativa desfavorável e proferida por um de seus órgãos. Contudo, algumas questões processuais devem ser elencadas antes de qualquer conclusão. Com este intuito, passamos a elas.

## **VII. ASPECTOS PROCESSUAIS.**

A discussão acerca da possibilidade, ou não, de a Administração intentar ação contra decisões administrativas a si desfavoráveis e proferidas por seus próprios órgãos

abarca, igualmente, duas discussões de cunho processual que não podem ser desconsideradas nesta empreitada jurídica.

#### 1. INTERESSE DE AGIR.

A primeira importante observação refere-se ao tema processual “condições da ação”, qual seja: o interesse de agir. De acordo com as lições do professor Fredie Didier Jr. o direito de ação “é o direito ao julgamento do mérito da causa, julgamento esse que fica condicionado ao preenchimento de determinadas condições aferíveis à luz da relação jurídica material deduzida em juízo” (DIDIER JR, 2012). As condições as quais o ilustre professor se refere são as condições da ação – legitimidade, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido. A falta de qualquer uma dessas condições, conforme prescrito no inciso VI do artigo 267 do Código de Processo Civil, causará a extinção do processo sem análise do mérito.

O interesse de agir, instituto ao qual nos atentamos neste momento, é analisado a partir de duas circunstâncias: (I) utilidade; (II) necessidade de pronunciamento judicial. O primeiro refere-se à utilidade que a jurisdição pode propiciar aquele que pleiteia determinado resultado, e o segundo é inerente à ideia de necessidade de jurisdição por não haver meios satisfatórios para uma solução voluntária (DIDIER JR, 2012).

A partir de uma perspectiva processual, não há interesse de agir, por parte da Administração Pública, no ajuizamento de ação com intuito de desconstituir decisão administrativa que a própria Administração emitiu, ou seja, configurada na própria manifestação de vontade do Estado. Não há utilidade nem, muito menos, necessidade de pronunciamento judicial, ante a existência de decisão administrativa proferida por órgão competente para tal. Há ainda a hipótese de confusão entre autor e réu, causa de extinção do processo sem resolução do mérito, que poderia estar configurada nas ações aqui

discutidas e que também se consubstancia em grave problema de cunho processual para as ações aqui discutidas.

## 2. “COISA JULGADA ADMINISTRATIVA”.

Instituto que já começa polêmico pelo nome, a “coisa julgada administrativa” sempre é um dos argumentos mais fortes a ser invocado na presente discussão. Inicialmente, uma observação: fazer coisa julgada é característica elementar de sentença judicial, jamais a decisão administrativa terá tal atributo. Por isso, falamos em “coisa julgada administrativa” entre aspas, pois estamos diante de uma situação parecida, mas não igual.

Perante tais considerações, afinal, o que é a “coisa julgada administrativa”? Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que a expressão se refere à situação de um ato administrativo em que, por motivos específicos, a Administração não pode dele se retratar em âmbito administrativo, bem como impossível será o questionamento, por parte da Administração, em âmbito judicial. Todavia, o douto professor frisa: “Com efeito, sua definitividade está restrita a ela própria, Administração, mas terceiros não estão impedidos de buscar judicialmente a correção do ato” (BANDEIRA DE MELLO, 2014).

A “coisa julgada administrativa” tem fundamento jurídico embasado em princípios como o da segurança jurídica, o da lealdade e o da boa-fé, pois, assim como é em processos judiciais, nos processos administrativos a Administração não pode ser cambaleante em suas decisões, pois estabilidade em decisões administrativas é uma qualidade que deve ser inerente ao ato administrativo proferido.

Quando falamos em decisão administrativa permeada pela “coisa julgada”, devemos imediatamente observar a necessidade de um processo administrativo com

ampla defesa e contraditório, logo, importante é a consideração realizada por Celso Antônio Bandeira de Mello:

A coisa julgada administrativa, consoante entendemos, diz respeito unicamente a situações nas quais a Administração haja decidido contenciosamente determinada questão – isto é, em que tenha formalmente assumido a posição de aplicar o Direito a um tema litigioso; portanto, também, com as implicações de um contraditório. Aliás, nisto se exhibe mais uma diferença em relação à simples irrevogabilidade, que, como visto, estende-se a inúmeras outras hipóteses (BANDEIRA DE MELLO, 2014).

Portanto, aqueles que adotam a possibilidade jurídica da “coisa julgada administrativa” tendem a compreender a decisão proferida pelo CARF, por exemplo, como decisão vinculada em todos os termos jurídicos. Logo, impossível seria o intento judicial de desconstituir decisão de mérito proferida pela Administração Pública na seara de seus órgãos decisórios em face da “coisa julgada administrativa”.

## **VIII. ASPECTOS RELATIVOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

Por fim, cabe a realização de alguns apontamentos inerentes ao Código Tributário Nacional antes de expressarmos as conclusões realizadas por nós. Sabe-se que não há previsão legal expressa para o questionamento objeto deste estudo. Todavia, o Código Tributário Nacional certifica algumas diretrizes que devem ser levadas em consideração no estudo da matéria.

O primeiro deles está relacionado ao artigo 142, *caput*, do Código Tributário Nacional. Este afirma ser competência privativa da autoridade administrativa constituir o crédito por meio do lançamento que nada mais é do que um ato administrativo. A doutrina de Paulo de Barros Carvalho conceitua lançamento como:



Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formada pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. (CARVALHO, 2010).

A possibilidade de o Poder Judiciário decidir pela desconstituição de decisão administrativa e, conseqüentemente, estabelecer exigência extinta na seara administrativa, anteriormente, faria com que o próprio lançamento do crédito tributário estivesse sendo estabelecido pelo Judiciário. Tal fato, obviamente, consistira em afronta legal ao artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como afronta ao princípio da Separação dos Poderes. Mas não é só.

O artigo 156 do CTN traz em seus incisos os meios de extinção do crédito tributário. Mais especificamente o inciso IX do supracitado artigo afirma ser a decisão administrativa irreformável, dentro da órbita administrativa, uma das formas de extinção do crédito tributário. Referindo-se ao inciso informado, Paulo de Barros Carvalho aduz que:

Percorrido o *iter* procedimental e chegando a entidade tributante ao ponto de decidir, definitivamente, sobre a inexistência da relação jurídica tributária ou acerca da ilegalidade do lançamento, cremos que não teria sentido pensar na propositura, pelo fisco, de ação anulatória daquela decisão (CARVALHO, 2010).

Mais uma vez frisa-se o fato de que a opinião do douto professor Paulo de Barros Carvalho, assim como já falamos anteriormente, angaria-se a partir do pressuposto de

existência de um *iter* processual idôneo com todas as garantias efetivadas para as partes do processo administrativo.

Destacadas todas as impressões acadêmicas realizadas, passamos as nossas conclusões acerca da possibilidade de a Administração Pública submeter, ao Poder Judiciário, ação contra ato decisório de um de seus órgãos – mais especificamente no âmbito das decisões em processos administrativos fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

## **IX. CONCLUSÕES.**

No início deste estudo, afirmamos que o trabalho desenvolvido adotaria uma linha teórica permeada pelas ideias do constitucionalismo contemporâneo, ou seja, o neoconstitucionalismo. Por esse motivo mantivemos o entendimento de que norma seria gênero do qual faziam parte o princípio e a regra, ambos como espécies da primeira. Amparamo-nos nesse horizonte com o intuito de abordar o objeto discutido a partir da perspectiva da ponderação de princípios.

Pois bem, a reflexão sugerida nos fez concluir pela impossibilidade de a Administração Pública, por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional, demandar em âmbito judicial contra decisão administrativa irrecorrível – e desfavorável a si - proferida pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A conclusão passa pelo estudo do controle externo e interno dos atos administrativo, pela ponderação de princípios, verificação de aspectos processuais e de direito material do ordenamento jurídico brasileiro.

Concordamos com o posicionamento que cabe ao judiciário o controle da legalidade e da juridicidade de atos administrativos. A Administração Pública no

exercício de suas competências tem o dever de determinar atos administrativos com fundamento não só em leis, mas também em princípios jurídicos, ou seja, assim como os primeiros, os últimos não podem ser desrespeitados. Logo, caberá ao Judiciário a aferição de inexistência de desrespeito aos princípios jurídicos relacionados ao ordenamento brasileiro enquanto unidade. Contudo, as decisões proferidas pelo CARF estão diante de uma situação singular.

O CARF é um órgão colegiado do Ministério da Fazenda especializado no julgamento de contendas fiscais. Suas decisões administrativas irrecorríveis – com natureza de ato administrativo – são proferidas por pessoas aptas ao julgamento administrativo e, portanto, com a ciência necessária para exercer suas atividades. A partir do momento em que a própria Administração Pública cria um órgão com competência para julgamento de questões fiscais, cria a expectativa no contribuinte de que aquele julgamento é sério e de que suas decisões devem ser cumpridas – seja em desfavor do Estado, seja em desfavor do administrado.

Possibilitar o intento judicial, por parte da Administração, de decisões irrecorríveis no âmbito do CARF é diminuir a porções insignificantes o postulado da segurança jurídica e, a partir disto, escancarar a relação Estado-contribuinte ante a violação da boa-fé e da lealdade atribuída aos processos administrativos fiscais.

A Segurança Jurídica constitui valor indispensável à garantia de um Estado Constitucional Democrático de Direito. O ordenamento jurídico, com sua prescritividade, confere segurança ao criar condições de certeza e igualdade no ambiente social. Essa característica é pressuposto do próprio ordenamento e permite aos cidadãos tomarem suas decisões tendo em vista as consequências possíveis.

Nesse sentido, admitir a possibilidade da administração pleitear a reforma de decisão por ela própria proferida significa criar um ambiente de total instabilidade e insegurança jurídica. Ainda que o conceito de segurança jurídica seja relativo – admitindo inúmeras possibilidades de revisão de decisão judicial –, no presente caso, não se pode defender que alguém vá a juízo para “demandar anulação de ato jurídico seu, fundamentado e conscientemente praticado” (CARVALHO, 2011), conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho. No processo administrativo a Fazenda Pública assume ao mesmo tempo a condição de parte e julgador, devendo-se respeitar e assegurar o cumprimento de suas decisões proferidas em última instância.

Com efeito, estamos com Eurico Marcos Diniz de Santi ao informar”

O interesse por parte do Estado, de arrecadar tributos não pode ser atalho para violação de direitos dos contribuintes. É tão-somente com o respeito às regras e instituições jurídicas que se cria a confiança no Direito. É fundamental que possamos prever, com relativa certeza, as consequências das situações jurídicas reguladas pelo Direito (SANTI, 2013).

Não é outra a redação do artigo 45 do Decreto 70.235/72 ao propor que “no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”, por outros termos, a decisão definitiva favorável ao sujeito passivo não é passível de questionamento pela via judicial.

A moralidade administrativa também fica em xeque, pois não há sentido algum em manter um órgão administrativo que tem suas competências violadas. Quando a Administração Pública questiona decisões meritórias de seu próprio contencioso tributário, em realidade, desabona e gera dúvidas quanto a necessidade de sua manutenção, pois o princípio da eficiência também é mandamento constitucional presente

no *caput* do artigo 37 da Magna Carta brasileira. Não há, nestes casos, afronta a isonomia, pois o processo administrativo fiscal é válido e respeita as garantias constitucionais a ambas as partes, nem muito menos afronta a inafastabilidade da jurisdição, pois terceiros podem levar ao judiciário questionamentos relativos a possíveis danos ao erário. Estamos diante de uma particularidade que relativiza o princípio, mas não o extingue, seu peso é reduzido em face de outros que, nesta situação específica, detêm mais peso.

Ao Poder Judiciário só cabe a anulação dos atos administrativos eivados pelo vício da ilegalidade, sendo o processo administrativo a própria representação desse último ato do controle de legalidade. Ora, se a própria Administração reconhece a ilegalidade de seu ato e declara-o nulo, como pode recorrer ao judiciário para que reexamine e modifique sua decisão? A anulação do ato administrativo implica sua extinção e não cabe ao Judiciário constituir ato administrativo de lançamento. De fato, pode surgir a possibilidade de constituição de um novo ato administrativo, desde que realizado pela própria Fazenda – agente competente – e observado os requisitos legais – procedimento específico.

Ademais, do ponto de vista dos princípios constitucionais, bem como do Direito Administrativo e processual, ponderando a autotutela e o princípio da oficialidade com os acima citados, temos que não é possível a Administração Pública questionar decisão irrecurável e desfavorável a si, proferida pelo CARF, em âmbito judicial. A exceção relativa a esse posicionamento cabe ao controle externo de legalidade, bem como eventuais erros de fato, dolo, fraude, simulação, coação, abuso ou desvio de poder que por ventura venham a contaminar o processo administrativo.

O posicionamento acatado pelo parecer PGFN/CRJ nº 1.084/2004 também apresenta impossibilidades processuais e de direito material. No âmbito processual, a

propositura da ação causará extinção sem apreciação do mérito por lhe faltar uma condição, qual seja: interesse de agir. Não há interesse de agir quando a Administração Pública questiona decisão proferida por órgão de sua própria composição. Ora, a Administração solicita ao Poder Judiciário que substitua a sua própria vontade. Porém, a atividade jurisdicional move-se à base de interesse legítimo. Como ninguém pode ter interesse em ver contrariado seu próprio interesse, é inquestionável que para tais casos não há a falta do objeto. Além disso, as decisões irrecuráveis proferidas pelo CARF, para a Administração, detém a característica da “coisa julgada administrativa” o que seria um impedimento para tais acionamentos judiciais.

Por fim, mais duas considerações. O artigo 142, *caput*, do Código Tributário Nacional afirma ser competência privativa de autoridade administrativa constituir crédito tributário por meio de lançamento. Desconstituir um ato administrativo proferido por autoridade competente por meio de ação judicial para cobrança de tributo fere não só o artigo supracitado, como também o princípio da separação de poderes. Além disso, causa espanto a possibilidade aventada tendo em vista que o CTN, em seu artigo 156, inciso IX, afirma ser causa de extinção do crédito tributário a decisão administrativa irreformável.

Por toda a fundamentação apresentada, defendemos o posicionamento de não ser legítimo a Administração Pública, por meio da Procuradoria da Fazenda Nacional, tentar desconstituir decisão administrativa irrecurável – e que lhe foi prejudicial - proferida pelo CARF, em âmbito judicial. Ainda que se diga que tais decisões estariam a causar prejuízos ao Estado diante de uma suposta escassez ou diminuição na arrecadação tributaria, de modo a causar prejuízos ao desempenho das atividades e funções públicas e à própria prestação dos serviços públicos.

**NOTAS.**

<sup>1</sup> O novo regimento interno do CARF (portaria nº 343/15 do Ministério da Fazenda) foi publicado no Diário Oficial da União no dia 10/06/2015 e está disponível em <http://s.conjur.com.br/dl/regimento-interno-carf-10062015.pdf>.

<sup>2</sup> Foram as duas outras conclusões relatadas pelo parecer PGFN/CRJ nº 1087/2004: (I) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular; (II) 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.

<sup>3</sup> O CARF foi criado pela Medida Provisória nº 449/2008, esta convertida na Lei nº 11.941/2009.

<sup>4</sup> Disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/notas/resource/1182015> Acessada em 15/06/2015.

<sup>5</sup> Explica Celso Antônio Bandeira de Mello que “não há um conceito verdadeiro ou falso. Portanto, deve-se procurar adotar um que seja o mais possível útil para os fins a que se propõe o estudioso”. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 385).

<sup>6</sup> Oportuna foi a conclusão alcançada por Ricardo Marcondes Martins ao retratar que “a terceira fase não consistiu na superação da terceira. Ambas se somaram. Quer dizer: o conceito de princípio da terceira fase não substituiu o conceito de princípio da segunda. Surgiu uma desastrosa ambiguidade na Ciência do Direito: princípio é o nome do mandamento nuclear do sistema e também é o nome do mandado de otimização, é o nome do enunciado lógico e é o nome de uma espécie de norma jurídica. Essa lição deve ser enfatizada: incide em lamentável equívoco quem considera que a segunda fase foi superada. Abdicar do segundo conceito de princípio seria abdicar da estrutura sistêmica do Direito e, pois, condenar a morte a Ciência Jurídica. O neoconstitucionalismo não importou em renúncia à concepção de princípios como vigas mestras, elementos nucleares, conceitos aglutinadores do conjunto normativo”. (MARTINS, Ricardo Marcondes. *Abuso de Direito e a Constitucionalização do Direito Privado*. São Paulo: Malheiros, 2010. p.27).

<sup>7</sup> O posicionamento do professor Edvaldo Brito parte do pressuposto de que “A jurisdição única implica em que toda e qualquer lesão ou ameaça de direito somente pode ser reparada com a apreciação do Poder

Judiciário que para essa função não pode ser excluído, nem por lei. [...] o acesso ao Judiciário, como direito público subjetivo de ação, também, não poderia ser impedido à administração, apesar de ser tentadora a interpretação no sentido de que o disposto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição seria um direito fundamental do administrado e não da administração. Contudo, se prevalecesse essa interpretação, ela estaria em desacordo com o próprio sistema constitucional implantado entre nós que privilegia um princípio, o da isonomia, que se põe acima de todos os outros [...]”. (BRITO, Edvaldo. *A decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade da exigência possibilita a sua inscrição válida na dívida ativa da aparelhadora da execução fiscal?* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. 3v. p. 113- 115).

<sup>8</sup> Celso Ribeiro Bastos afirma: “Postulado é um comando, uma ordem mesma, dirigida a todo aquele que pretende exercer a atividade interpretativa. Os postulados precedem a própria interpretação e, se quiser, a própria Constituição. São, pois, parte de ma etapa anterior à de natureza interpretativa, que tem de ser considerada enquanto fornecedora de elementos que se aplicam à Constituição, e que significam, sinteticamente, o seguinte: não poderás interpretar a Constituição devidamente sem antes atentares para estes elementos” (BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos; Instituto Brasileiro de Direito Constitucional 1999. p. 95-96).

<sup>9</sup> Súmula 346 do STF: “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”.

## **BIBLIOGRAFIA**

ALEXY, Robert. *Sistema jurídico, princípios jurídicos y razón práctica*. In: *Derecho y Razón Práctica*. México: Fontamara, 2002.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008.



ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: ed. RT, 1968.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos; Instituto Brasileiro de Direito Constitucional 1999.

BRITO, Edvaldo. *A decisão administrativa que não conhece de argumentos de inconstitucionalidade da exigência possibilita a sua inscrição válida na dívida ativa da aparelhadora da execução fiscal?* In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Problemas de processo judicial tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora da Universidade de Brasília, 1995.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário linguagem e método*. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DIDIER JR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. 14<sup>a</sup> ed. Bahia: JusPODIVM, 2012.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a Sério*. 1<sup>a</sup> ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. *Do lançamento tributário: execução e controle*. São Paulo: Dialética, 1999.

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, fev. 2005.

MARTINS, Ricardo Marcondes. *Abuso de Direito e a Constitucionalização do Direito Privado*. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. Processo administrativo. In: Martins, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2002.

NOHARA, Irene Patrícia. *Limites à razoabilidade nos atos administrativos*. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decisões administrativas definitivas não devem ser discutidas no poder judiciário*. In: *X Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses, 2013.