



84

**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**  
PROCURADORIA DA REPÚBLICA NO DISTRITO FEDERAL

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ FEDERAL DA 16ª VARA DA SEÇÃO  
JUDICIÁRIA DO DISTRITO FEDERAL**

PDF 1634884 18/MAR/2013 09:19 0016827

**APELAÇÃO nº 03 /2013/PJ/PRDF/MPF**  
**AÇÃO POPULAR nº: 60965-41.2012.4.01.3400**  
**REQUERENTE: FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL**  
**REQUERIDOS: FLINT GROUP TINTAS DE IMPRESSÃO e UNIÃO  
FEDERAL**

O **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**, pelo Procurador da República que este subscreve, com base na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 75/93, na Lei nº 7.347/85, bem como no Código de Processo Civil Pátrio, artigo 499, vem perante Vossa Excelência interpor o presente recurso de

**APELAÇÃO**

nos termos dos artigos 513 e seguintes do CPC, para que, não utilizada a faculdade constante no parágrafo único do art. 296 do CPC, dele conheça e julgue o Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na conformidade das razões que se seguem.

Brasília/DF, 15 de março de 2013.

**Paulo José Rocha Júnior**

Procurador da República

**MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL**  
**PROCURADORIA DA REPÚBLICA NO DISTRITO FEDERAL**  
**PROCESSO Nº 60965-41.2012.4.01.3400**

**EGRÉGIO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO**

**AÇÃO CIVIL PÚBLICA Nº: 60965-41.2012.4.01.3400**  
**REQUERENTE: FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL**  
**REQUERIDOS: FLINT GROUP TINTAS DE IMPRESSÃO e UNIÃO**  
**FEDERAL**

**RAZÕES DA APELAÇÃO**

**COLEDA TURMA,**

A r. sentença de extinção do processo sem resolução do mérito (fls. 61/63), de que ora se recorre, não merece ser mantida, pelos fundamentos a seguir aduzidos:

**1. DA AÇÃO**

**FERNANDA SORATTO ULIANO RANGEL** propôs ação popular contra a sociedade empresária **FLINT GROUP TINTAS DE IMPRESSÃO LTDA.** e a **UNIÃO FEDERAL** objetivando anular Acórdão Administrativo prolatado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10882.001126/2008-32 que exonerou, de forma ilegal, as multas isoladas por ausência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ/CSLL, corretamente lançadas em desfavor da ré **FLINT GROUP LTDA.** Pretende, outrossim, condenar a União a constituir definitivamente as

multas isoladas, ou, alternativamente, condenar diretamente a empresa ao pagamento.

Narra a inicial (fls. 04/31) que o CARF entendeu, de forma ilegal, que a multa de ofício absorveu a multa isolada, valendo-se de um princípio de direito penal inaplicável ao direito tributário. Questiona, assim, o cancelamento da multa isolada, que tem o escopo de proteger o fluxo de caixa do Erário, sob o entendimento de que seria impossível sua cobrança por inobservância do regime de estimativa em conjunto com a multa proporcional por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL calculados sobre a base ajustada anual, ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Enfatiza que a multa aplicada com base no art. 44, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 em desfavor do contribuinte ocorreu pela falta de recolhimento do imposto/contribuição por estimativa mensal decorrente da sistemática de tributação a qual submetida por opção própria. Ressalta que o CARF não pode realizar controle de constitucionalidade e que a possibilidade de cumulação da multa de ofício com a multa isolada é corroborada por julgados dos Egrégios Tribunais Regionais Federais da 1ª, 3ª e 5ª Regiões.

A autoridade fiscal lançadora entendeu que a multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipótese de incidência e base de cálculo distintas. Desse modo, fixou que, de acordo com expressas disposições legais, a incidência de multa isolada é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal e deve ser aplicada à pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada

mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

O CARF, conforme se verifica às fls. 35/50, entendeu que o art. 44, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Embora tenha reconhecido que os pressupostos para aplicação ocorreram no caso, concluiu que a mesma irregularidade, é dizer, a falta de recolhimento de estimativa refletiu no ajuste anual ensejando a exigência da multa de ofício proporcional de 75%. Com esse raciocínio, ponderou que o caso trazia dupla penalidade da mesma infração, o que não haveria amparo no art. 44 da Lei 9.430/1996, pois o legislador não excetuou expressamente a cumulatividade de penalidades da mesma forma como levou a efeito na Lei nº 4.502/1964.

Às fls. 52/54, a autora popular juntou seu título eleitoral e a certidão de quitação eleitoral.

O MM. Juízo da 16ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal indeferiu a inicial e extinguiu o processo sem resolução do mérito, nos termos do artigo 267, incisos I e VI, c/c artigo 295, parágrafo único, II, todos do CPC (fls. 61/63)

Contra referida decisão, a autora popular interpôs apelação (fls. 65/80).

Este *Parquet* também interpõe o presente recurso de Apelação para que seja reformada a sentença supramencionada.

## 2. FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DA SENTENÇA

Insurge-se o Ministério Público Federal contra o indeferimento da petição inicial, tendo em vista que as questões processuais levantadas **não impedem que o mérito seja analisado.**

A sentença recorrida, à fl. 251, assim pontuou:

*“(...) Após muito refletir sobre este caso, entendo que a inicial deve ser indeferida, uma vez que não há interesse processual e há inépcia: a leitura da inicial não revela qualquer ato lesivo ao patrimônio público, de tal maneira que da narração dos fatos não decorre logicamente o pedido (...)*

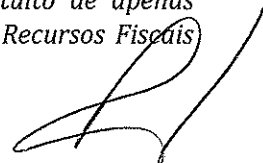
*De fato, a autora popular não aponta qualquer ato lesivo ao patrimônio público que teria sido praticado pelos conselheiros indicados que participaram do julgamento que se quer anular. Ou seja, uma condição para o processamento da ação popular é justamente a demonstração, em tese, na petição inicial de algum ato lesivo ao patrimônio decorrente de ilícito.*

*A tese inicial seria simplesmente a de que a posição jurídica adotada pelo Colegiado ter-se-ia afastado do melhor direito. Acontece que, ao se analisar os votos, percebe-se que a posição jurídica adotada e majoritária tem fundamentos relevantes e é razoável, mesmo que se admita posição contrária. Ou seja, não há minimamente interesse de favorecer quem quer que seja (...)*

*Nessa ordem de ideias, uma ação popular apta a ter processamento não deve apenas indicar qual a tese jurídica seria melhor, sob o ponto de vista do autor, no que se refere a um julgamento colegiado administrativo. Deveria, sim, indicar algo mais. Como já dito, ter-se-ia que demonstrar algum tipo de ilícito (seja ele qual for) praticado no julgamento (...)*

*As instituições, que atuam por seus órgãos, devem ter a tranquilidade de desenvolver o seu papel, respeitando seus procedimentos e suas atribuições, no sentido de proferir a decisão jurídica que entenda mais adequada, desde que o faça fundamentadamente. Os seus agentes, por sua vez, não podem ser obrigados a responder, à míngua de indício de qualquer desvio, a ações judiciais e se sentirem ameaçados por adotarem tal ou qual posição jurídica. Ou seja, o Judiciário não deve admitir a utilização de ações populares como forma de intimidar agentes públicos.*

*Sobre a situação ora examinada, noto, aliás, que a imprensa já começa a noticiar o ajuizamento em cascata de 59 ações populares por parte da autora. Indica-se que tal modo de agir seria uma espécie de revide pelo fato de seu marido, Renato Chagas Rangel, um dos advogados que patrocinam a causa, ter sido demitido do cargo de Procurador da Fazenda Nacional. Ou seja, sem querer negar a condição de cidadã brasileira, com todos os seus direitos e deveres, há espaço para se vislumbrar um evidente abuso no direito de demandar e o intuito de apenas atingir membros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (...).”*



Como destacado pela d. magistrada, a presente demanda é uma das 59 ações populares ajuizadas pelo ex-procurador da Fazenda Renato Chagas Rangel contra decisões do CARF favoráveis a contribuintes, na condição de advogado, figurando sua mulher como autora popular. Em linhas gerais, os processos questionam decisões em que o CARF deu razão aos contribuintes e não ao Fisco, o que resultaria na omissão da União em seu papel de arrecadadora. Não são alegados dolo ou coluio por parte dos conselheiros da última instância administrativa do Ministério da Fazenda para discussões entre contribuintes e o fisco federal.

É preciso deixar assentado o cabimento da ação popular no caso concreto, para que não se crie um obstáculo judicial a uma via legítima – e talvez única na opinião de alguns juristas - de impugnação de decisões administrativas do CARF quando favoráveis ao contribuinte. Para tanto, será realizada minuciosa análise sobre os pressupostos processuais e as condições da ação.

**2.1 HISTÓRICO DA NÃO IMPUGNAÇÃO JUDICIAL DAS DECISÕES DO CARF**

O recurso voluntário para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é o meio processual utilizado pelo contribuinte para pedir a revisão do julgamento administrativo desfavorável, de primeira instância, realizado nas Delegacias de Julgamento. O CARF corresponde à estrutura que sucedeu os extintos Conselhos de Contribuintes - CC e a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, sendo responsável pelo controle das decisões das Delegacias de Julgamento, não apenas por meio do recurso voluntário, mas por intermédio recursos de ofício, que é a remessa obrigatória



que as Delegacias de Julgamento devem promover de todas as decisões contrárias à Fazenda Pública<sup>1</sup>.

A Lei nº 11.941/2009 criou o Conselho como órgão julgador de segunda instância do processo administrativo fiscal. A Câmara Superior de Recursos Fiscais deixou de ser órgão recursal administrativamente autônomo e passou a integrar a estrutura do CARF, sendo responsável pelo julgamento de recurso especial. O órgão é integrado paritariamente por igual número de especialistas em assuntos tributários divididos entre representantes da Fazenda Nacional (Auditores-Fiscais) e representantes de contribuintes (indicados por entidades de classe de nível nacional representativa do setor produtivo e de trabalhadores)<sup>2</sup>.

A escolha dos integrantes do CARF é realizada por um comitê de seleção de conselheiros (CSC), órgão vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda no qual têm assento não apenas representantes do CARF, da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda, mas também representantes dos contribuintes e da sociedade civil. A legislação responsável pela criação do CARF, embora tenha representado algum avanço, manteve a formação do colégio paritário por intermédio de nomeação técnico-política, podendo gerar forte vinculação entre superiores hierárquicos fazendários ou entidades privadas ou sindicais apoiadoras. Apesar de o acesso ao órgão contar com a participação da sociedade civil, ele não garante a independência dos julgadores<sup>3</sup>. Em ocorrendo o empate na contagem de votos (3x3) para alguma das matérias, o voto de desempate – também denominado

---

1 Cf. Marins, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 269 e 280.

2 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo administrativo tributário : comentários ao decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal I Eduardo Domingos Bottallo. - São Paulo : Dialética, 2012, p. 80-82.

3 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo administrativo tributário : comentários ao decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal I Eduardo Domingos Bottallo. - São Paulo : Dialética, 2012, p. 85-86.



de “voto de qualidade” ou “voto de Minerva” - será sempre do Presidente do órgão, que será titular da Fazenda Nacional<sup>4</sup>.

É de se ver que no âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, os recursos são julgados por órgãos administrativos de função exclusivamente julgadora, mas cujos integrantes, contudo, não contam com a independência necessária para garantir a imparcialidade dos julgamentos tal como ocorre com os órgão do Poder Judiciário. A questão é analisada por James Marins:

*“8.2. Seleção e designação de conselheiros, impedimento e suspeição*

*a. O Comitê de Seleção de Conselheiros. Um dos temas mais tormentosos do processo fiscal brasileiro é o referente ao acesso à cadeira de julgador administrativo. A formação do colegiado parital através da nomeação técnico-política entre Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e representantes dos contribuintes indicados pelas confederações representativas de categorias econômicas de nível nacional e centrais sindicais, gera, em alguns casos, indesejada vinculação entre superiores hierárquicos fazendários ou entidades privadas ou sindicais apoiadoras. Existem outros modelos mais apropriados. Na Alemanha, por exemplo, a Finanzgerichtordnung criou autêntica jurisdição tributária, dotando seus juizes fiscais de garantias quanto à independência de sua atuação (vide, infra, capítulo 9), enquanto que em nosso País prevalece a injunção hierárquico-política, altamente susceptível a interferências, tanto no âmbito da representação estatal como no âmbito da representação privada com assento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Sem sombra de dúvida, o melhor sistema seria o da realização de rigorosos concursos públicos para a função de julgador administrativo, garantindo-se a completa independência funcional dos membros dos colegiados fiscais, dotando-lhes de garantias equivalentes às dos juizes togados, como independência hierárquica para julgar, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos.*

*De qualquer modo, o atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais prevê mecanismos que, embora não resolvam o problema da independência dos julgadores, propiciam maior controle sobre a escolha e a atividade dos integrantes do CARF. Tais mecanismos referem-se à escolha e designação de conselheiro (arts. 11 e seguintes do Anexo II do RICARF) e aos critérios de impedimento e suspeição a serem*

<sup>4</sup> MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 274.

*observados para o exercício do cargo (arts. 42 e 43 do Anexo II do RICARF).*

*Deve-se sublinhar que, em notável inovação no que se refere ao sistema anterior, a escolha de integrantes do CARF será realizada por Comitê de Seleção de Conselheiros (CSC), órgão vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, no qual não apenas terão assento representantes do CARF, da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda, com também representantes dos contribuintes e da sociedade civil. Este Comitê - espécie de "banca examinadora" dos candidatos a integrarem os colegiados do CARF - tem como missão assegurar que o ingresso em tão relevante órgão seja acompanhado pela sociedade civil<sup>5</sup>*

De qualquer forma, a decisão colegiada do CARF, ainda que passível de recurso, pode manter, anular ou alterar lançamento sem que isto signifique novo lançamento<sup>6</sup>. É dizer: o processo administrativo tributário é a etapa litigiosa do percurso de formalização da obrigação tributária no âmbito da Administração tributária, mas a atividade desenvolvida em seu âmbito, conserva a natureza administrativa. É, portanto, atividade vinculada, embora submetida ao devido processo legal. Nesse sentido, confirmam-se também os ensinamentos de James Marins:

*"Ambos, procedimento de lançamento e processo administrativo tributário, cuidam, cada qual com seu regime jurídico próprio, de dar aplicação in concreto às normas do Direito Tributário Material (localizadas na dimensão estática da tributação).*

*O procedimento preparatório do ato de lançamento, enquanto tarefa administrativa não litigiosa, é presidido por princípios de Direito Administrativo que conferem aos órgãos da administração fiscal, por seus agentes públicos, um conjunto de poderes-deveres direcionados para as finalidades de formalização e cobrança (i.e fiscalização, lançamento e arrecadação) de tributos (que podem ser taxas, impostos e contribuições).*

*Essa função de lançamento é vinculada e obrigatória, compelindo à autoridade administrativa verificar a ocorrência do evento imponible, procedendo a descrição do conceito do fato e enquadrando-o no conceito da norma jurídica tributária de modo a extrair suas conseqüências jurídicas que conduzam à determinação do montante da obrigação tributária e os sujeitos*

5 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 277-278.

6 Cf. EDRESP 199600677697, GARCIA VIEIRA, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJ DATA:02/05/2000 PG:00101 ..DTPB:.

*ativo e passivo da relação jurídica obrigacional (art. 142 e seu parágrafo único do CTN).*

*Por outro modo de dizer, através do lançamento o agente administrativo verifica a ocorrência do evento no mundo fenomênico (fato imponível, i.e., evento selecionado pelo legislador como apto a gerar obrigação tributária) e verifica seu encaixe na descrição hipotética contida na norma jurídica tributária (hipótese de incidência), registrando a conjunção entre fato e norma, ou seja, formalizando para efeitos jurídicos a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma com o que se deflagra a relação jurídica tributária de cunho obrigacional”<sup>7</sup>.*

Encerradas as possibilidades de impugnação administrativa, a decisão se torna definitiva (art. 80 do Decreto nº 7574/2011). Constitui-se definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário ou, eventualmente, declara-se a sua inexistência.

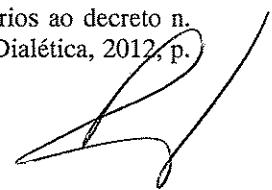
Comentando o dispositivo em comento – correspondente ao art. 42 do Decreto nº 70.235/1972)-, Eduardo Domingos Bottallo faz as seguintes ponderações:

*“O dispositivo fala das situações em que as decisões proferidas no processo administrativo tributário tomam-se definitivas. Esta definitividade, entretanto, apenas ocorre em relação à Fazenda Pública, nos casos em que as decisões são total ou parcialmente favoráveis ao sujeito passivo. Nos demais casos em que as exigências fiscais são no todo ou em parte mantidas, abre-se para o sujeito passivo a possibilidade de socorrer-se do Judiciário, como previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição Federal: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário, lesão ou ameaça a direito”<sup>8</sup>*

Assim, embora a revisibilidade da decisão administrativa pelo particular seja pacífica e amplamente assegurada pelos Tribunais, grande parte dos tributaristas costuma conferir à decisão definitiva favorável ao sujeito passivo foros de definitividade, por não mais estar sujeita a revisão na esfera judicial pela Fazenda Pública. Desse modo, estas decisões constituiriam “coisa

7 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo e judicial) / James Marins. - 2. ed. -- São Paulo : Dialética, 2002, p. 92-93.

8 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo administrativo tributário : comentários ao decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal I Eduardo Domingos Bottallo. - São Paulo : Dialética, 2012, p. 90.



julgada administrativa”, cujos efeitos, sob a perspectiva da Fazenda, são, em tudo e por tudo equivalentes à “coisa julgada” formal<sup>9</sup>.

Desse modo, não tem sido conferida à Fazenda Pública a possibilidade de ingressar em juízo pleiteando a revisão de decisão administrativa desfavorável em sede do processo administrativo fiscal. Esse entendimento é construído com base em três argumentos principais: 1) a garantia constitucional de acesso ao Poder Judiciário não pode ser invocada em detrimento do contribuinte e a favor da Fazenda Pública; 2) a impossibilidade de a Fazenda Pública litigar contra ela mesma; 3) Garantia de segurança jurídica do crédito tributário.

Sobre os dois primeiros argumentos, confirmam-se as considerações de Marcos Vinicius Neder:

*“Corroborando este entendimento, Marco Aurélio Greco sustenta que falta interesse à Administração para a propositura de ação anulatória com a finalidade de anular sua própria decisão, pois a mesma pessoa seria autora e ré.*

*À toda evidência, tem-se defendido que a garantia constitucional de acesso ao Poder Judiciário não pode ser invocada pela Procuradoria para recorrer de decisão final que lhe for desfavorável na esfera administrativa. Afinal, as referidas decisões emanam de órgãos administrativos criados para manifestar a vontade da Administração, de forma paritária, integrados por representantes do Estado e por membros representantes dos contribuintes, advindos de vários segmentos da sociedade. Pedir a anulação da decisão proferida pelos Conselhos de Contribuinte, quando for favorável ao contribuinte, retira a razão para a existência desses órgãos”<sup>10</sup>*

E continua o autor em relação à garantia de segurança jurídica:

9 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo administrativo tributário : comentários ao decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal I Eduardo Domingos Bottallo. - São Paulo : Dialética, 2012, p. 92-93.

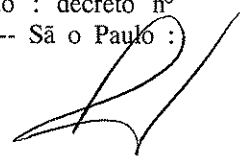
10 NEDER, Marcos Vinicius Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99 / Marcos Vinicius Neder, Maria Teresa Martínez López. -- São Paulo: Dialética, 2002, p.364-365.

*“Na verdade, a invalidação da decisão destina-se a restaurar a legalidade violada, restabelecendo a situação anterior à prática do ato. Deve-se, contudo, atentar para o fato de a revisão do ato administrativo ter limitações que decorrem do prejuízo que pode causar ao direito de terceiros, originados pela própria decisão que se objetiva revisar. Para Canotilho, o princípio da segurança jurídica se faz presente tanto na vinculação da administração aos seus atos quanto na força das decisões administrativas e, ainda, na “tendencial irrevogabilidade” dos atos administrativos a fim de salvaguardar os interesses dos seus destinatários. Assim, o ato decisório tem como escopo gerar a estabilidade das situações jurídicas postas ao conhecimento da Administração, eis que, ao decidir a controvérsia fiscal, extrai-se do Poder Público manifestação acerca da legalidade dos atos tributários, seja para confirmá-los, seja para alterá-los em favor do contribuinte. Esta estabilidade é um dos pilares em que se funda a segurança jurídica e se inclui entre os objetivos básicos da atuação administrativa. Por iniciativa do próprio Fisco, a alteração do ato gestado em obediência ao devido processo legal deve ser a exceção, e não, a regra, nunca visando atender apenas ao interesse secundário do órgão arrecadador, sob pena de ofensa aos princípios da Administração Pública em geral, incluindo-se, aí, os de boa-fé, moralidade e segurança jurídica. O conhecimento superveniente da ocorrência de ilegalidade na decisão processual só poderá autorizar o desfazimento do ato se oferecida ampla possibilidade de defesa e de contraditório ao contribuinte”<sup>11</sup>.*

Sobre esse aspecto, observa-se que a rígida disciplina tributária limita o Fisco a proceder a revisão do ato de lançamento no processo administrativo fiscal. No caso de decisão que decorra efeitos favoráveis ao contribuinte, a competência revisional (possibilidade de alterar o ato ou invalidar o lançamento original com a prática de um novo ato) é limitada. Se a decisão, mesmo que final, invalidar o lançamento por vício de competência, forma, formalização ou de procedimento, a exigência pode ser restabelecida com a edição de outro ato, de idêntico conteúdo, observando-se, desta feita, os requisitos previstos em lei. A decisão não foi proferida quanto ao mérito da exigência, e sim, sobre questão preliminar, podendo ser refeito o ato. Por outro lado, se a decisão apreciar litígio acerca da valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se funda o ato de lançamento, ele não poderá ser refeito para se alterar o critério jurídico adotado no primeiro lançamento<sup>12</sup>.

11 NEDER, Marcos Vinicius Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99 / Marcos Vinicius Neder, Maria Teresa Martínez López. -- São Paulo: Dialética, 2002, p. 361-362.

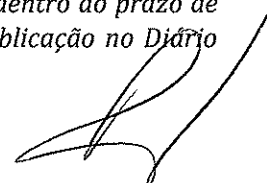
12 NEDER, Marcos Vinicius Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99 / Marcos Vinicius Neder, Maria Teresa Martínez López. -- São Paulo :



A discussão sobre a possibilidade de impugnação das decisões administrativas favoráveis ao contribuinte foi reavivada a partir do Parecer nº 1.087/2004 do então Procurador da Fazenda Nacional, que deu origem à Portaria PGFN 820/04. A partir deste ato normativo se pontificou que as decisões do Conselho de Contribuintes se revestem de natureza de ato administrativo e que todo e qualquer ato administrativo poderia ser revisto pelo Poder Judiciário, nos termos da Constituição Federal. Por consectário lógico e jurídico a decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes, desfavorável a qualquer dos sujeitos da relação jurídico-tributária, poderia ser submetida à apreciação do Poder Judiciário, seja para controle de legalidade, seja para controle de juridicidade, ou em razão de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo.

Contudo, a possibilidade aventada pelo citado ato normativo foi duramente combatida. Abordando as questões, os apontamentos de Jaime Marins:

*"b.l. Parecer PGFN/CRJ/ nº 1.087/04 e a coisa julgada administrativa. O Parecer PGFN/CRJ/nº 1.087/04 foi solicitado pela Comissão de Assuntos Tributários para averiguar a possibilidade de questionar judicialmente decisões administrativas do Conselho de Contribuintes. Muito criticado, sobretudo por contrariar disposição expressa dos arts. 42 e 45 do Decreto nº 70.235/72 - este por sua vez recepcionado como lei racione materiae pela CF/88, declarou a validade do art. 2º da Portaria PGFN nº 820/04, que dispõe o seguinte: "Art. 2º As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente: I - versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); II - cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e III - possam causar grave lesão ao patrimônio público. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente a decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação no Diário Oficial da União."*



*A coisa julgada administrativa configura-se como elemento imprescindível para a garantia da Segurança Jurídica e da imutabilidade relativa do crédito tributário, conforme preveem as normas constantes nos arts. 141 e 145 do CTN, que colaboram para garantir a existência de parâmetros mínimos para a procedibilidade que viabilize o exercício do poder de autotutela estatal na relação tributária.*

*O art. 45 do Decreto nº 70.235/72 garante a não precariedade do ato administrativo que finda o processo administrativo fiscal. A denominada "coisa julgada administrativa", embora possuidora de contornos que a diferenciam da coisa julgada judicial, possui em seu âmago idêntico princípio fundamental, sendo possível inclusive argumentar no sentido do exercício do poder de autotutela estatal nas relações tributárias que se transfigura no processo administrativo tributário, pautado na garantia da segurança jurídica e na imutabilidade relativa do crédito tributário. Logo, tem-se por inaplicável o art. 2º da Portaria nº 820/04, não se afigurando possível à Administração Pública interpor ação visando desconstituir decisão de última instância no processo administrativo tributário, por contrariar norma superior no sistema jurídico {art.45 do Decreto nº 70.235/72} e também porque consubstancia insustentável atentado à coisa julgada administrativa, esta corolário do sobreprincípio da segurança jurídica, alicerce jurídico fundamental e garantia extraída do art. 5º da CF/88.147 Além disso, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF é órgão integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, não é lícito à Procuradoria da Fazenda ingressar com ação em que figure no polo passivo órgão da sua própria estrutura. Isto é, a Fazenda não pode litigar contra si mesma. Isso não impede, no entanto, nos casos em que se verifique a existência de fraude ou de conluio na formação do julgado, que o Ministério Público promova ação com a finalidade de anular o ato de julgamento lesivo ao Erário público"<sup>13</sup>.*

Em estudo monográfico sobre o tema, Edmar Damasceno Fonseca aponta que a corrente favorável à possibilidade de anulação judicial das decisões administrativas tributárias é minoritária na doutrina pátria e a Administração não tem provocado o Judiciário quando vencida na esfera administrativa, seja por entender que o assinalado caráter definitivo da decisão administrativa obstará tal provocação, seja por motivos de conveniência, supondo que a provocação do Judiciário por ela, que mantém o

13 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 314-315.

órgão julgador administrativo, abalaria a credibilidade do mesmo, credibilidade esta que lhe interessa salvaguardar<sup>14</sup>.

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<sup>15</sup>.

Contudo, por mais que se reconheça ao CARF a competência para dar a devida interpretação a matéria tributária, é impossível atribuir efeito de coisa julgada às suas decisões definitivas administrativas quando favoráveis ao contribuinte, sob pena de menoscabar o princípio da inafastabilidade de tutela jurisdicional. Atualmente, o sistema denominado contencioso administrativo é caracterizado pela atuação de tribunais de competência especializada, que não integram a estrutura do Poder Judiciário, dotados das mesmas garantias deste, nos quais os contenciosos administrativos são resolvidos por meio de sentenças dotadas de força de coisa julgada. Por óbvio, não foi esse o sistema adotado pela Constituição, o que significa dizer que as decisões proferidas pelo CARF constituem atividade própria da Administração Pública, realizada em seu âmbito, e, evidentemente, passível de controle judicial<sup>16</sup>. Aliás, não se afigura lógico nem jurídico conceber um contencioso administrativo *secundum eventum litis*, obstando-se o

---

14 Cf. Estudo monográfico realizado por Edmar Damasceno FONSECA, em 2007, intitulado "DA POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS CONTRÁRIAS À FAZENDA PÚBLICA". Disponível em: <http://www.sinfisco.com.br/files/artigos/monografiaEdmar.pdf>.

15 Cf. RE 68253/PR – Paraná. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator (a): Ministro Barros Monteiro. Julgamento: 02/12/1969 Órgão Julgador: Primeira Turma. Publicação: DJ 08/05/1970; 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; 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; 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.

16 ZYMLER, Benjamin. Direito Administrativo e Controle / Benjamin Zymler ; prefácio Jessé Torres Pereira Junior. - 3ª edição - Belo Horizonte : Fórum, 2012, p. 233-234.



acesso ao Judiciário em caso de decisões favorável ao contribuinte e facultando amplamente a revisibilidade judicial quando desfavorável.

Sobre esse aspecto, as lições de Marcos Vinícius Neder:

*“A palavra “definitividade” é utilizada pelo Direito alemão para designar o lançamento não mais passível de recurso administrativo, enquanto usa a expressão “coisa julgada” para as decisões judiciais. Esta distinção foi adotada pelo Código Tributário Nacional que, nos artigos 129, 154, 156 e 174, se refere à decisão definitiva e ao crédito definitivamente constituído, enquanto, no artigo 156, reporta-se à coisa julgada judicial ao mencionar a decisão judicial passada em julgado. O CTN também distingue a definitividade da decisão de sua irrevogabilidade, reservando o último termo para a decisão definitiva na esfera administrativa que não pode ser reformada pelo Poder Judiciário por meio de ação anulatória. De fato, o efeito das decisões administrativas que encerram o processo não tem a mesma força da coisa julgada judicial, eis que decorre tão somente da preclusão interna dos recursos para revisão de atos na esfera administrativa. Ou seja, o ato administrativo não pode ser modificado se exauridos os meios regulares previstos na legislação processual administrativa.*

*Por ser a definitividade da decisão administrativa decorrente de mera preclusão processual, esse ato tem efeito inteiramente distinto do que se opera com o trânsito em julgado judicial. A sentença judicial cria norma individual e concreta com eficácia vinciativa plena para as partes envolvidas no litígio, sendo imutável mesmo fora do processo em que foi proferida. A preclusão, por sua vez, é um instituto eminentemente processual e não atinge o direito material sob litígio, só produzindo efeitos extintivos no âmbito do processo em que é alegada, ou seja, o interessado continua titular do direito material, apenas perdeu a faculdade de exercê-lo nesse processo. A possibilidade de revisão do ato quando se fala em preclusão é muito mais ampla do que na coisa julgada, tanto que o contribuinte pode ingressar em Juízo pedindo a anulação do lançamento fiscal já considerado procedente por decisão final no processo administrativo, como também, por força do princípio da legalidade, procede-se a auto-revisão - mas, com limites - do lançamento pela Administração (CTN, art. 149). Dentro deste poder revisional, inclui-se também a possibilidade de o fisco refazer o ato invalidado pelo órgão julgador com o fito de restabelecer sua pretensão ao crédito tributário”<sup>17</sup>.*

Nesses termos, fixada a mutabilidade das decisões administrativas do CARF pelo Poder Judiciário e a impossibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo para esse desiderato, cumpre indagar qual

17 NEDER, Marcos Vinicius Processo administrativo fiscal federal comentado : decreto nº 70.235/72 e 9.784/99 / Marcos Vinicius Neder, Maria Teresa Martínez López. -- São Paulo : Dialética, 2002, p. 360.

instrumento o ordenamento jurídico disponibilizou para garantir a universalidade da jurisdição diante das decisões proferidas em sede de processo administrativo tributários quando favoráveis ao contribuinte.

## 2.2 SISTEMA DE DIREITOS COLETIVOS E AÇÃO POPULAR

A pretensão de revisão judicial das decisões favoráveis ao contribuinte proferidas pelo CARF não visa tutelar apenas o interesse patrimonial da Fazenda Pública. Trata-se de defender o direito difuso ligado ao patrimônio público<sup>18</sup>, inegavelmente relacionado ao interesse público primário.

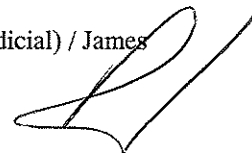
A expressão “patrimônio público”, obviamente, abarca o aspecto econômico do termo. Ensina Fredie Didier que a tutela ao patrimônio público liga-se ao interesse público primário, pois o que se defende é o *“bolso” do cidadão contribuinte, interesses do povo e não do Estado*. Segundo o autor, a dimensão difusa da defesa do patrimônio público - o bolso do cidadão - , apresenta aspectos até mesmo transgeracionais, uma vez que a defesa desses direitos assegura às gerações futuras um Estado mais hígido. Além disso, o patrimônio público e social foi expressamente reconhecido em lei e na Constituição como direito coletivo *lato sensu*, sendo imperativa sua tutela para conformar as suas práticas aos ditames da lei e da Constituição<sup>19</sup>. Aliás, a própria regulamentação do processo tributário administrativo garante prioridade ao processo de elevado valor, reafirmando o resguardo do patrimônio público como direito de todos<sup>20</sup>.

É cediço que a previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação constitui

18 Cf. LENZA, Pedro. Teoria geral da ação civil pública. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003, p. 94.

19 Curso de Direito processual civil, vol. 4; pág. 326.

20 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 268.



requisito essencial da responsabilidade da gestão fiscal (art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000). Além disso, a efetiva arrecadação constitui requisito necessário para a implementação de inúmeros direitos fundamentais assegurados pelo art. 5º da Constituição. É de comum sabença que muitos direitos consagrados naquele dispositivo constitucional dependem de prestações positivas do Estado que dependem das receitas dos entes políticos.

Nesse quadro fático, exsurtem as ações coletivas como instrumentos hábeis – e talvez únicos - para o controle das decisões proferidas em sede de processo administrativo tributário quando favoráveis ao contribuinte. Nota-se que nenhum dos óbices colocados à Fazenda Pública incidiria na hipótese, já que um substituto processual defenderá o interesse de todos os cidadãos na higidez do patrimônio público, obtendo pronunciamento definitivo sobre a questão, com segurança jurídica bem maior do que aquela que advém da instância administrativa.

De fato, como esclarecem Fredie Didier e Hermes Zaneti, *“Os processos coletivos servem à ‘litigação de interesse público’; ou seja, servem às demandas judiciais que envolvam, para além dos interesses meramente individuais, aqueles referentes à preservação da harmonia e à realização dos objetivos constitucionais da sociedade e da comunidade”*<sup>21</sup>. E não há como negar que as decisões favoráveis aos contribuintes proferidas pelo CARF pode revelar o interesse público e a importância social, seja pela natureza e relevância do bem jurídicos envolvidos (patrimônio público), as dimensões ou características da lesão (expressividade dos valores discutidos) ou o elevado número de pessoas atingidas (todos os cidadãos, de modo geral).

21 DIDIER JR, Fredie; ZANETI JR., Hermes. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 4. Processo coletivo. 4. ed. Salvador: Editora juspodivm, 2009.

Essa conclusão é compatível com o princípio da não-taxatividade da ação coletiva, pelo qual qualquer direito coletivo poderá ser objeto dessa espécie de tutela. Não há taxatividade, sendo passível de defesa qualquer tipo de direito coletivo em sentido amplo. Garante-se também o princípio da máxima amplitude da tutela jurisdicional coletiva, previsto no art. 83 do CDC e aplicável a todo o direito processual coletivo, por força do art. 21 da LACP. Nesse sentido, cabem as advertências de Gregório Assagra de Almeida, segundo o qual *“Limitações levadas a efeito pela jurisprudência e pela legislação infraconstitucional são inconstitucionais, já que ferem disposições expressas do texto constitucional (arts. 5º, XXXV, e 129, III, da CF)”*<sup>22</sup>.

Sobre o aspecto, também são elucidativas as lições de Fredie Didier e Hermes Zaneti:

*“Este importante princípio tem uma faceta dupla: ao tempo em que não se pode negar o acesso à justiça aos direito coletivos novos, já que o rol do art. 1º da LACP é expressamente aberto (“qualquer outro interesse difuso ou coletivo”, inciso V desse artigo; também constitucionalmente assegurado, art. 129, III da CF/88, “outros interesses difusos e coletivos”), quaisquer formas de tutela serão admitidas para a efetividade desses direitos, nos termos do que prevê o art. 83 do CDC (“Para a defesa dos direitos e interesses protegidos por este Código são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela”).*

*Com isso se superam as objeções ao cabimento de ações e pedidos em tutela coletiva por parte de parcela da doutrina e mesmo por inconstitucionais restrições ou interpretações das normas “coletivas”.*

*Nesse sentido: “pelo princípio da não-taxatividade da ação coletiva, qualquer tipo de direito coletivo em sentido amplo poderá ser tutelado por intermédio das ações coletivas. Essa assertiva também é reforçada pelo princípio da máxima amplitude da tutela jurisdicional coletiva, previsto no art. 83 do CDC e aplicável a todo o direito processual coletivo, por força do art. 21 da LACP. Limitações levadas a efeito pela jurisprudência e pela legislação infraconstitucional são inconstitucionais, já que*

---

22 ALMEIDA, Gregório Assagra de. Direito processual coletivo brasileiro : um novo ramo do direito processual (princípios, regras interpretativas e a problemática da sua interpretação e aplicação) / Gregório Assagra de Almeida. — São Paulo : Saraiva, 2003, p. 575.

*ferem disposições expressas do texto constitucional (arts. 5º, XXXV, e 129, III, da CF).<sup>23</sup>*

A ação popular é espécie de ação coletiva pela qual se tutelam direitos difusos. O cidadão, quando ajuíza uma ação popular, o faz no exercício direto de sua soberania (art. 12, parágrafo único, c/c o art. 52, LXXIII, da CF). Exerce o direito político de participação e fiscalização direta na administração pública. É por isso que Gregório Assagra de Almeida afirma que a ação popular é a espécie de ação coletiva mais legítima que existe - tanto pelo seu legitimado ativo quanto pelo fundamento dessa legitimidade-, constituindo instituto fundamental a qualquer democracia que se pretenda participativa. É um instituto de origem milenar que tem recebido acolhida no direito contemporâneo na maioria dos países de regime democrático<sup>24</sup>. Confirma-se o conceito desta ação coletiva, segundo o autor:

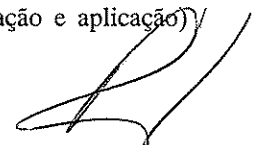
*1. Conceito. A ação popular, nos termos em que está concebida atualmente no sistema constitucional brasileiro e no sentido em que está enfocada no presente trabalho, pode ser conceituada como espécie de ação coletiva de dignidade constitucional colocada à disposição do cidadão como decorrência de seu direito político de participação direta na fiscalização dos poderes públicos, para o controle jurisdicional dos atos ou omissões ilegais ou lesivos: ao erário, inclusive em relação ao patrimônio de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente, ao patrimônio histórico e cultural, sem exclusão da tutela de outros direitos com ela compatível [G.n]<sup>25</sup>*

Se a ação popular é o meio constitucional posto à disposição de qualquer cidadão para obter a invalidação de atos ou contratos administrativos - ou a estes equiparados - ilegais e lesivos do patrimônio federal, estadual e municipal, ou de suas autarquias, entidades paraestatais e

23 DIDIER JR, Fredie; ZANETI JR., Hermes. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 4. Processo coletivo. 4. ed. Salvador: Editora juspodivm, 2009.

24 ALMEIDA, Gregório Assagra de. Direito processual coletivo brasileiro : um novo ramo do direito processual (princípios, regras interpretativas e a problemática da sua interpretação e aplicação) / Gregório Assagra de Almeida. — São Paulo : Saraiva, 2003, p. 389 e 434.

25 ALMEIDA, Gregório Assagra de Direito processual coletivo brasileiro : um novo ramo do direito processual (princípios, regras interpretativas e a problemática da sua interpretação e aplicação) / Gregório Assagra de Almeida. — São Paulo : Saraiva, 2003, p. 389.



peças jurídicas subvencionadas com dinheiros públicos<sup>26</sup>, não há razão para excluir do seu âmbito, *a priori*, a revisão de decisões administrativas tributárias com potencialidade de causar danos ao erário.

Mesmo antes da Constituição de 1988, a tutela do patrimônio público já era assegurada pela ação popular. Depois, o constituinte ampliou, de forma significativa, o objeto material da ação, para abranger o meio ambiente e a moralidade administrativa. Assim, a tutela do patrimônio público em seus aspectos econômico, artístico, estético, histórico ou turístico, já tuteláveis anteriormente à novel Carta Magna, não pode ter o seu escopo reduzido, sob pena de frustrar o direito constitucional político fundamental que permite ao cidadão a fiscalização direta dos atos e omissões da administração pública. Pela ação popular podem ser tutelados não só o patrimônio material do poder público (o erário), como também o patrimônio moral, o cultural, o histórico e o ecológico. Assim, não é dado ao intérprete limitar seu escopo, cabendo a advertência de Gregório Almeida:

*"Portanto, a dignidade constitucional da ação popular tem fundamentação dupla: de um lado, como direito político fundamental do cidadão; de outro, como garantia processual constitucional fundamental.*

*Em razão dessa dupla dignidade constitucional, conferida pelo legislador constituinte brasileiro à ação popular, algumas consequências jurídicas interpretativas derivantes são extraídas.*

*A primeira é a de que não é compatível com a ação popular qualquer interpretação restritiva, sob pena de se mitigar a aplicação de direito e garantia constitucionais fundamentais do cidadão, o que seria flagrantemente inconstitucional e atentaria contra o Estado Democrático de Direito brasileiro, consagrado no art. 1º da CF.*

*A segunda consequência é extraída do art. 52, § 1º, da CF, no sentido de que as disposições constitucionais relativas à ação popular têm aplicação imediata — não dependem e não necessitam de qualquer regulamentação (...)*

*Correto é o raciocínio de Mancuso. Primeiro porque a ação popular é um direito político fundamental e ao mesmo tempo uma verdadeira e autêntica garantia constitucional do cidadão; está,*

26 MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de Segurança. 30. ed. Atualizado por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, com a colaboração de Rodrigo Garcia da Fonseca. Malheiros Editora, São Paulo, 2007, p. 123-124.

*portanto, na própria essência do Estado Democrático de Direito, consagrado no art. 1º da CF. Depois, porque, como a ação popular tem dignidade constitucional de direito e garantia fundamental, não lhe é compatível interpretação restritiva; é perfeitamente possível, destarte, que se infiram, dos textos infraconstitucionais, como a LACP e o CDC, hipóteses de cabimento de ação popular, mesmo que em situações não expressamente previstas no texto constitucional (art. 5º, LXXIII)<sup>27</sup>.*

### **2.2.1 Equilíbrio entre interesse individual e coletivo é decidido pelo judiciário para os dois lados**

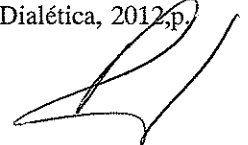
É de comum sabença que, em razão da lavratura do auto de infração ou da decisão definitiva que constitui definitivamente o crédito tributário na seara administrativa, o contribuinte pode ingressar em juízo com ação desconstitutiva deste ato administrativo. Aliás, são várias as modalidades processuais que servem a este propósito: ação anulatória do ato declarativo da dívida, mandado de segurança e até mesmo ação de consignação em pagamento<sup>28</sup>.

A propositura de qualquer destas medidas objetiva a desconstituição do lançamento, sendo a legalidade e a constitucionalidade do ato apreciadas rotineiramente pelo Poder Judiciário. Se a pretensão do contribuinte é julgada improcedente, o Poder Judiciário nada mais faz do que confirmar a legalidade dos atos administrativos praticados pela Autoridade Fazendária. Poderá, até mesmo, invalidar decisões do CARF e restaurar o entendimento primeiramente sufragado quando do procedimento de lançamento, desde que favorável ao contribuinte.

Não há qualquer regra que vede a revisão judicial das decisões judiciais desfavoráveis ao contribuinte e mesmo se houvesse seria de duvidosa constitucionalidade, em face do princípio da inafastabilidade da jurisdição. Não

27 ALMEIDA, Gregório Assagra de. Direito processual coletivo brasileiro: um novo ramo do direito processual (princípios, regras interpretativas e a problemática da sua interpretação e aplicação) / Gregório Assagra de Almeida. — São Paulo : Saraiva, 2003, p. 396-397 e 400.

28 BOTTALLO, Eduardo Domingos. Processo administrativo tributário : comentários ao decreto n. 7.574/2011 e à Constituição Federal I Eduardo Domingos Bottallo. - São Paulo : Dialética, 2012, p. 94.



se afigura lógico e nem jurídico que o ordenamento jurídico tenha conferido imutabilidade às decisões do CARF favoráveis ao contribuinte, com contornos próprios de coisa julgada, quando o Judiciário já analisa, ordinariamente, a legalidade das exações tributárias.

A se confirmar esse entendimento – a insindicabilidade das decisões favoráveis aos contribuintes proferidas pelo CARF – admite-se que qualquer entendimento adotado pelo órgão prevaleça sem qualquer controle pelo cidadão ou pelas entidades ou órgãos que o represente. Recorrendo-se ao argumento lógico *reductio ad absurdum*, expõe-se, hipoteticamente, que o CARF decida que o imposto de renda cobrado sobre a folha de pagamento de magistrados e membros do MP viola a independência funcional. Nesse caso, como subtrair ao cidadão o direito de impugnar essa decisão perante o Poder Judiciário?

O exemplo, embora conduza a uma consequência absurda, revela a incorreção da concepção que põe a salvo da apreciação do Judiciário as decisões proferidas em favor do contribuinte. E se a decisão é passível de controle – e isso não pode ser negado, pois não se trata de contencioso administrativo -, qual seria a via processual adequada para se alcançar esse objetivo?

Sem dúvida não se pode negar que a ação popular é uma delas, pois se trata da ação coletiva processualmente vocacionada para a defesa do patrimônio público, quer se trate da tutela de interesses difusos ou dos interesses da própria fazenda pública.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que, para o cabimento da ação popular, a própria ilegalidade do ato praticado pressupõe a lesividade ao erário<sup>29</sup>. A análise do CARF restringe-se aos aspectos

---

29 AI-AgR 561622, AYRES BRITTO, STF



legais do lançamento, pois se trata de ato estritamente vinculado. Ademais, não há como se afastar a conclusão de que a interpretação errônea do órgão julgador administrativo favorável ao contribuinte acarretará necessariamente lesão ao erário, pois significará ato administrativo de exoneração exacional.

Não constitui demasia asseverar, contudo, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 170.768/SP, pacificou ser ausente a contrariedade ao art. 5º, LXXIII, da Lei Maior por entender que, para o cabimento da ação popular, basta a ilegalidade do ato administrativo a invalidar, por contrariar normas específicas que regem a sua prática ou por se desviar de princípios que norteiam a Administração Pública, sendo dispensável a demonstração de prejuízo material aos cofres públicos.

Mesmo que se conceba certa discricionariedade – talvez técnica - na apreciação do CARF sempre será possível aferir, além da regularidade do procedimento<sup>30</sup>, a razoabilidade, assim como a proporcionalidade da decisão, o que se fará no âmbito da legalidade<sup>31</sup>. Nesse sentido, a jurisprudência do STJ e a doutrina de Gregório Assagra de Almeida:

*Todavia, esse entendimento não pode prevalecer. A inafastabilidade do controle jurisdicional é uma das maiores garantias do Estado Democrático de Direito. Por outro lado, a Constituição brasileira, quando estabelece em seu art. 5º, XXXV, que “a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário, lesão ou ameaça a direito”, não colocou nenhuma exceção, nem mesmo em relação aos atos administrativos discricionários. Pode acontecer que o ato administrativo discricionário venha a causar ameaça ou lesão a direito difuso tutelável via ação popular. Nessas hipóteses, não deverá haver qualquer obstáculo para que o cidadão compareça em juízo para impugnar o ato administrativo discricionário. O juiz, no caso concreto, vai analisar se estão presentes os pressupostos do ato e, no tocante ao mérito, deverá verificar se ele é razoável ou não.*

*A citada jurista (Luzia Nunes Dadam) ainda apresenta algumas conclusões: “a) os atos administrativos discricionários são controláveis; b) o mérito do ato administrativo discricionário tem seus limites no*

30 Cf. RMS 15.331/SP, Rel. Ministro JORGE SCARTEZZINI, QUINTA TURMA, julgado em 06/11/2003, DJ 19/12/2003, p. 506.

31 Cf. EDcl no MS 9.526/DF, Rel. Ministro CELSO LIMONGI (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/SP), TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009.

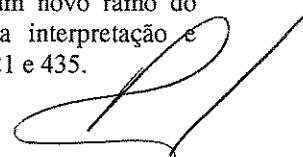
*princípio da razoabilidade; c) qualquer cidadão tem o direito de, através de ação popular, pedir a anulação de tais atos e a reparação dos danos à coisa pública, quando comprovadamente forem lesivos ou imorais; d) a ação popular é, enfim, o instrumento do cidadão para o controle dos atos administrativos em todos os seus aspectos, e a razoabilidade, o critério do Juiz no julgamento da moralidade desses atos”.*

*1. A interpretação doutrinária e jurisdicional restritiva em torno da ação popular. A ação popular encontra vários obstáculos decorrentes da interpretação restritiva que lhe faz a doutrina mais arcaica, bem como a jurisprudência. O primeiro desses obstáculos está na exigência feita por parte da doutrina e da jurisprudência, no sentido de que para a admissibilidade da ação popular são fundamentais a ilegalidade e a lesividade, quando na verdade o próprio texto constitucional não exige esse binômio, especialmente quando elenca a moralidade administrativa como causa autônoma para a ação popular.*

*Outro desses obstáculos apresentados, que é colocado pela maioria da doutrina e da jurisprudência, decorre do entendimento de que o ato administrativo discricionário não pode ser objeto de impugnação em seu mérito pela via da ação popular; o que também contraria a Carta Magna, que em nenhum momento estabelece esse limite à atuação jurisdicional. O que se nota é que o que o constituinte fez foi justamente o contrário, principalmente em sede de ação popular, ao colocar a moralidade administrativa como objeto autônomo da ação popular (art. 59, LXXIII, da CF)<sup>32</sup>.*

*É cediço na doutrina que: "(...) Já se tem reiteradamente observado, com inteira procedência, que não há ato propriamente discricionário, mas apenas discricionariedade por ocasião da prática de certos atos. Isto porque nenhum ato é totalmente discricionário, dado que, conforme afirma a doutrina prevalente, será sempre vinculado com relação ao fim e à competência, pelo menos. Com efeito, a lei sempre indica, de modo objetivo, quem é competente com relação à prática do ato - e aí haveria inevitavelmente vinculação. Do mesmo modo, a finalidade do ato é sempre e obrigatoriamente um interesse público, donde afirmarem os doutrinadores que existe vinculação também com respeito a este aspecto. (...) Em suma: discricionariedade é liberdade dentro da lei, nos limites da norma legal, e pode ser definida como: 'A margem de liberdade conferida pela lei ao administrador a fim de que este cumpra o dever de integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, segundo critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal'. (...) Nada há de surpreendente, então, em que o controle judicial dos atos administrativos, ainda que praticados em nome de alguma discricção, se estenda necessária e insuperavelmente à investigação dos motivos, da finalidade e da causa do ato. Nenhum empeco existe a tal proceder, pois é meio - e, de resto fundamental - pelo qual se pode garantir o atendimento da lei, a afirmação do direito. (...) Assim como ao Judiciário compete fulminar todo o comportamento ilegítimo da Administração que apareça como frontal violação da ordem jurídica, compete-lhe,*

32 ALMEIDA, Gregório Assagra de. Direito processual coletivo brasileiro : um novo ramo do direito processual (princípios, regras interpretativas e a problemática da sua interpretação e aplicação) / Gregório Assagra de Almeida. — São Paulo : Saraiva, 2003, p. 420-421 e 435.



*igualmente, fulminar qualquer comportamento administrativo que, a pretexto de exercer apreciação ou decisão discricionária, ultrapassar as fronteiras dela, isto é, desbordar dos limites de liberdade que lhe assistiam, violando, por tal modo, os ditames normativos que assinalam os confins da liberdade discricionária." (Celso Antônio Bandeira de Mello acerca dos atos discricionários e seu controle, in Curso de Direito Administrativo, Editora Malheiros, 15ª Edição, páginas 395/396 - 836/837). Precedentes desta Corte: RMS 18151/RJ, DJ 09.02.2005; Resp 239222/DF/ DJ 29.10.2001. (RMS 20.271/GO, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/05/2009, DJe 06/08/2009)*

*É sabido que em tema de controle judicial dos atos administrativos, a razoabilidade, assim como a proporcionalidade, fundadas no devido processo legal, decorrem da legalidade, por isso que podem e devem ser analisadas pelo Poder Judiciário, quando provocado a fazê-lo. (RMS 16.536/PE, Rel. Ministro CELSO LIMONGI (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/SP), SEXTA TURMA, julgado em 02/02/2010, DJe 22/02/2010)*

Como esclarece Hely Lopes Meirelles e seus atualizadores, a finalidade da ação popular é a obtenção da correção nos atos administrativos. Se, antes, só competia aos órgãos estatais superiores controlar a atividade governamental, hoje, pela ação popular, cabe também ao povo intervir na Administração, para invalidar os atos que lesarem o patrimônio econômico, administrativo, artístico, ambiental ou histórico da comunidade<sup>33</sup>.

Se o autor popular conseguir demonstrar que a decisão do CARF transbordou os limites da legalidade não há como obstar sua pretensão de restaurar o patrimônio público de desfalque sofrido ou que irá sofrer. O Judiciário não pode intervir nesses casos apenas para resguardar os interesses individuais dos contribuintes eventualmente lesados. Seu papel é tão ou mais relevante quando analisa o direito de todos os cidadãos à higidez do patrimônio público, sendo que, em ambos os casos, estará apreciando a ilegalidade do objeto ou na motivação do ato administrativo praticado. Nesse caso, ou a decisão do CARF foi praticada segundo todas as previsões legais - e

33 MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de Segurança. 30. ed. Atualizado por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, com a colaboração de Rodrigo Garcia da Fonseca. Malheiros Editora, São Paulo, 2007, p. 131.

neste caso não há razão nenhuma para desfazê-la -, ou ele apresenta alguma desconformidade, caso em que deverá ser fulminado de nulidade.

A propósito cabe trazer à colação as lições de Hugo de Brito Machado, que reputa ilegal o lançamento na hipótese de erro de direito, é dizer, em razão da ignorância ou compreensão da lei. Para o autor, “a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do Direito oferece”<sup>34</sup>. Como o lançamento é norma concreta, há de ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei, sendo que a ocorrência de erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, quer no conhecimento das normas aplicáveis, impõe a sua revisão, para os dois lados, contribuintes e Fazenda, representando os interesses de toda a sociedade.

Em matéria tributária, se por um lado é certo que a ação popular tem originariamente característica de ação antiexacional, há casos em que o resultado pretendido vem a ser realmente a consecução da atividade exacional do ente público, incorrente por algum motivo que possa ser considerado nulo ou anulável. Isso ocorre na hipótese em que o contribuinte age contra o Poder Público colimando compeli-lo a tributar, o que ocorrerá na impugnação às decisões proferidas pelo CARF<sup>35</sup>.

## **2.2.2 Limitações legais só se aplicam para direitos individuais homogêneos**

O parágrafo único do art. 1º da Lei nº 7.347/1985 estatui que  
*“Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de*

---

34 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19. ed. Malheiros Editores. São paulo, 2001, p. 145.

35 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 704-705.

98

*Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados”.*

Como o STJ tem entendido que “a ação civil pública e a ação popular compõem um microsistema de defesa do patrimônio público”<sup>36</sup>, o dispositivo legal deve ser devidamente analisado para que não seja oposto contra a pretensão ora analisada.

Abstraindo-se às questões ligadas à sua inconstitucionalidade ou aos precedentes admitindo ações coletivas em direito tributário e previdenciário nos diversos tribunais do país, impende reconhecer que a vedação legal somente se aplica quando são defendidos direitos individuais homogêneos. Nesse sentido, o posicionamento de James Marins:

*“Sem dúvida, os danos tributários causados na esfera econômica dos contribuintes através de atos de arrecadação pública ilegais ou inconstitucionais são espécie de interesse coletivo, mais especificamente, na maioria das hipóteses, interesses individuais homogêneos, perfeitamente tuteláveis, portanto, através de ação civil pública.*

*Embora se entenda ter considerável alcance a ação civil pública, os tribunais vêm reiteradamente levantando óbices à sua aplicação plena. Tem-se restringido nossa jurisprudência a atuação do Ministério Público à frente dos interesses dos contribuintes, alegando que este não tem legitimidade para propor ações civis públicas. Conforme bem apresenta Pablo Andrez Pinhelr Gubert, a jurisprudência pátria tem afastado a legitimidade ativa do Ministério Público para a propositura de ações coletivas em matéria tributária “fundamentando-se em três principais fundamentos: 1) a ação civil pública é destinada apenas ao consumidor, que não se equipara a contribuinte; 2) os interesses individuais homogêneos do contribuinte não representam interesses públicos; 3) o reconhecimento da inconstitucionalidade de tributo em sede de ação civil pública substitui indevidamente a via apropriada (ação direta de inconstitucionalidade) usurpando a competência do Supremo Tribunal Federal”.*

*Tem a jurisprudência pátria excluído, portanto, a legitimidade do Ministério Público para propor ações civis públicas em matéria tributária por entender possível a*

36 Cf. AGARESP 201102933772, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:25/04/2012 ..DTPB:.

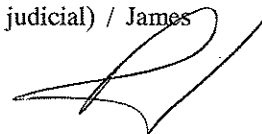
*determinação dos contribuintes de um dado tributo, configurando, em sua justificativa, a ocorrência de interesses individuais homogêneos. Traçando distinção entre contribuintes e consumidores, e excluindo os interesses individuais homogêneos do art. 1º da Lei nº 7.347/85 em se tratando de contribuintes, restringem ainda mais os tribunais o uso de coletivas em matéria tributária”<sup>37</sup>.*

Assim, conclui-se que não há qualquer óbice ao manejo da ação coletiva quando a matéria tributária é tratada sob a perspectiva de interesses difusos e coletivos. De fato, no REsp 1101808 / SP, julgado em 05/10/2010, o Superior Tribunal de Justiça reconheceu a legitimidade ativa do Ministério Público para pleitear a anulação, com efeitos retroativos, de registro e certificado de entidade filantrópica. Reconheceu que a pretensão excedia os limites de tutela do interesse tributário do Estado, visto que o objeto da ação ultrapassava o interesse patrimonial e econômico da Administração Pública, atingindo o próprio interesse social ao qual as entidades filantrópicas visam à promoção. Ponderou-se que o patrimônio público investido na entidade assistencial, decorrente da isenção tributária concedida, deve ser revertido em proveito das atividades assistenciais promovidas, e, caso essas atividades não estejam sendo cumpridas devidamente, por desvio de finalidade, possui o Ministério Público legitimidade para anular o ato de concessão da isenção.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 576.155/DF, julgado em 12/08/2010), a Corte Suprema reconheceu a legitimidade do Ministério Público para o pleitear a nulidade de acordo firmado entre a Administração Pública e determinado contribuinte, que teria causado prejuízo ao erário em face de recolhimento de ICMS a menor. São esclarecedoras as considerações do Relator:

*“Não vejo, assim, concessa venia, como aplica-se à espécie o parágrafo único do art. 1º da Lei 7.347/1985, que veda a propositura de ações civis públicas, pelo MP, para veicular*

37 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 705-707.



*pretensões relativas a matéria tributária individualizáveis. Isso porque a ação civil pública não foi ajuizada para proteger direito de determinado contribuinte, mas para defender o interesse mais amplo de todos os cidadãos do Distrito Federal, no que respeita à integridade do erário e à higidez do processo de arrecadação tributária, que apresenta, a meu ver, natureza manifestamente metaindividual.*

*De fato, ao veicular, em juízo, a ilegalidade do acordo que concede regime tributário especial à determinada empresa, bem como a omissão do Subsecretário da Receita do DF no concernente à apuração do imposto devido, a partir do exame da escrituração do contribuinte beneficiado, o MP agiu, segundo entendo, em defesa do patrimônio público, na forma preconizada pelo art. 129, III, da Constituição Federal" (p.13)*

Outro julgado do Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário nº 225.777/MG), embora tenha reconhecido a ilegitimidade do Ministério Público para o ajuizamento de Ação Civil Pública para a defesa do patrimônio público, consagrou a Ação Popular como o instrumento processual específico para a tutela do erário, mesmo que se trate da defesa de tão somente interesse público secundário. Pela relevância, transcrevo parte da argumentação levada a efeito:

*"11. A atuação processual do Ministério Público resultaria juridicamente possível somente nas ações de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico, à ordem urbanística, a qualquer outro interesse difuso ou coletivo e por infração à ordem econômica e à economia popular. Para a tutela do erário a Constituição do Brasil previu instrumento processual específico no seu artigo 5º, LXXIII, a ação popular. A sobreposição de âmbitos diferenciados de tutela do patrimônio público (ação civil pública, ação popular e ação de improbidade administrativa) é despropositada1.*

*12. Em suma: o Ministério Público não é titular de legitimidade para pleitear a anulação de contratos administrativos considerados lesivos ao patrimônio público, onde não há direito ou interesse difuso. Insisto em que aí não se trata de direito ou interesse cujos titulares sejam pessoas indeterminadas.*

*13. Valho-me, a esta altura, de observações de Hely Lopes Meirelles: "[o] uso generalizado e indiscriminado das ações civis públicas como outrora do habeas corpus, dos interditos possessórios e do próprio mandado de segurança, pode constituir séria ameaça à ordem jurídica e ensejar um clima de litigiosidade, insegurança e contestação generalizada, que é nocivo ao desenvolvimento do país".*

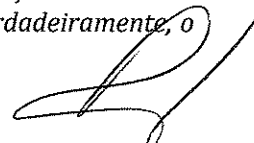
14. Daí que encontro duas razões a hostilizar irremediavelmente os argumentos de quantos admitam compatível com a Constituição ação civil pública análoga ou com o mesmo objetivo da ação popular. Razões às quais não concebo possa ser oposta contradita substancial.

15. Uma, a de que os dois institutos, ação popular e ação civil pública não se superpõem no plano constitucional, a primeira dizendo com os direitos e deveres individuais e coletivos [art. 5º, LXXIII] --- direitos subjetivos meta-individuais ---, a outra sendo desdobrada das funções do Ministério Público [art. 129, III], atinentes a interesses difusos ou coletivos, indivisíveis e indisponíveis. De uma resulta a restituição de pecúnia ao erário público; da segunda, a reversão da condenação em dinheiro a um fundo gerido por um Conselho Federal e por Conselhos Estaduais. Os dois institutos são inconfundíveis.

16. A duas, et pour cause, a circunstância de a essa condenação em dinheiro (artigo 13 da Lei n. 7.347/85) não corresponder a restituição de pecúnia ao erário público. No caso de que ora nos ocupamos pretende-se, como se verifica da leitura do pedido do Ministério Público estadual, algo que não é próprio a uma ação civil pública. Pretende-se a condenação do réu "a restituir ao Município de Viçosa a quantia de vinte e seis milhões, trezentos e seis mil, quinhentos e quarenta cruzeiros e noventa e nove centavos (CR\$ 26.306.540,99), corrigida monetariamente até o momento da restituição, que foram ilegalmente gastos em sua administração a frente da Prefeitura municipal, bem como o pagamento de todas as custas processuais" [fl.7]. Não vejo como admitir-se a legitimidade do Ministério Público para propor ação civil pública que albergue pedido dessa ordem sem desabrida agressão à Constituição".

Desse modo, é a ação popular importante – ou único na visão de alguns – instrumento para a tutela do patrimônio público em matéria tributária. Negar a possibilidade de revisão das decisões administrativas do CARF em âmbito judicial pode culminar na negação da proteção coletiva em matéria tributária privando a sociedade de corrigir, perante o Poder competente, as ilegalidades ocorridas nas relações tributárias. Nesse aspecto, as considerações de Gregório Assagra de Almeida:

*"Ademais, esta proteção coletiva em matéria tributária significa verdadeiro instrumento de efetivação das garantias constitucionais destinadas aos cidadãos, haja vista seu intuito precípua e único de proteção de interesses públicos. Também em "benefício" do ente tributante, por assim dizer, podem ser utilizadas as ações coletivas, ou melhor, pode a ação instaurada buscar resultados em favor do Erário público. Verdadeiramente, o*





*benefício almejado nestes casos, de acordo com o conteúdo teleológico das ações coletivas, não representa resposta aos interesses fiscais, mas sempre a busca do interesse público através da tutela jurisdicional coletiva.*

*Vê-se que a importância das ações coletivas em matéria tributária extrai-se exatamente da possibilidade de se obter a tutela jurisdicional na defesa dos interesses da coletividade, sobretudo, visando proteger, como fim último, a sociedade das irregularidades ocorridas nas relações tributárias<sup>38</sup>.*

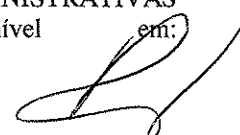
Deixe-se bem vincado, portanto, que a ação popular não se restringe à tutela de lesão ao patrimônio público decorrentes de atos ilícitos, contrários ao Direito, que contenham infração à legislação ou aos princípios constitucionais orientadores da Administração Pública<sup>39</sup>. Essa possibilidade de controle, mormente nos casos em que os julgadores atuarem em conluio ou com dolo não enfrenta maiores questionamentos quanto à legitimidade, devendo ser dirimida no âmbito da imoralidade e da improbidade administrativa.

Assenta-se que a revisão da interpretação da legislação tributária que embasou a decisão do CARF sempre constituirá matéria de estrita legalidade, tendo em vista o caráter estritamente vinculado do ato. Isto é, o CARF só poderá decidir dentro de um feixe de possibilidades (razoáveis e proporcionais), fora das quais sua decisão será ilegal. É claro que o Poder Judiciário terá limites nessa atuação, tendo em vista o caráter privativo do ato de lançamento pela autoridade fazendária, o que será tratado em tópico próprio.

Só esse entendimento é capaz de dotar o Poder Judiciário de sua primordial e típica função na sistemática da tradicional “separação de

38 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 701-702.

39 Cf. Estudo monográfico realizado por Edmar Damasceno FONSECA, em 2007, intitulado “DA POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS CONTRÁRIAS À FAZENDA PÚBLICA”. Disponível em: <http://www.sinfisco.com.br/files/artigos/monografiaEdmar.pdf>.



poderes”: decidir com caráter de definitividade os conflitos de interesse. A respeito, as colocações de Luciano Costa Miguel:

*“Conferir às decisões definitivas de órgãos administrativos o poder de imutabilidade inerente à coisa julgada judicial, vulnerando e deixando descoberta a Fazenda Pública, pode ser justamente a causa motivadora de futura e eventual proposta de extinção de órgãos julgadores como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).*

*Frise-se, ainda, que a seara administrativa será sempre franqueada aos questionamentos dos administrados, por força dos dispositivos constantes do art. 5º, incisos LV [03] e XXXIV, alínea ‘a’ [04] da Constituição da República, que são cláusulas pétreas de nossa ordem constitucional (...)*

*O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), instituído pela Lei nº 11.941/09, é um órgão colegiado, localizado no âmbito do Ministério da Fazenda, responsável por dirimir em âmbito recursal os conflitos instaurados administrativamente entre os contribuintes e o fisco oriundos das Delegacias de Julgamento em relação ao crédito tributário (...)*

*Entretanto, insta destacar que os membros deste Conselho não possuem as garantias institucionais inerentes aos magistrados, e sequer usufruem da mesma posição de imparcialidade, vez que ou são servidores do Fisco ou são indicados por órgãos de classe dos contribuintes. Assim sendo, uma das principais características do processo administrativo é a não configuração de uma clássica relação processual triangular, na medida em que, nesta esfera, a Administração Pública é parte e atua como órgão julgador ao mesmo tempo.*

*Assim sendo, em razão das inúmeras particularidades presentes na etapa processual administrativa, não nos parece ser possível falar no fenômeno da coisa julgada nos mesmos moldes da coisa julgada em nível judicial. A nosso ver, o nomen iuris “coisa julgada” sequer merece ser utilizado no âmbito administrativo. Na esteira deste entendimento, grande parte da doutrina defende que o que se verifica nas decisões administrativas é uma preclusão de seus efeitos internos (preclusão administrativa) e não a caracterização da coisa julgada propriamente dita (...)*

*Contudo, não restam dúvidas de que as decisões de órgãos administrativos como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) revestem-se da natureza de ato administrativo, porquanto emanam da manifestação de vontade da Administração Pública visando a constituir, resguardar, conservar ou extinguir direitos, e impor obrigações a si própria ou a terceiros.*

*Isto significa dizer que, no âmbito jurisdicional é que se pode falar numa verdadeira definitividade das decisões prolatadas, enquanto no administrativo essa irreformabilidade resta inarredavelmente mitigada pela garantia do acesso à justiça, prevista no art. 5º, inciso XXXV, da Carta Constitucional.*

*Somente a tutela jurisdicional, portanto, possui o caráter da irreformabilidade propriamente dita<sup>40</sup>.*

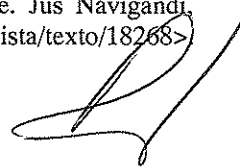
### **2.2.3 Amplitude do objeto com preservação do mérito, sem substituição da decisão ilegal por outra do judiciário**

José dos Santos Carvalho Filho ensina que o poder discricionário é a prerrogativa concedida aos agentes administrativos de elegerem, entre várias condutas possíveis, a que traduz maior conveniência e oportunidade para o interesse público. É de se ver que a própria lei oferece a possibilidade de valoração da conduta, no que se refere às condições, inseridas no campo da conveniência, e ao momento, inserido no campo da oportunidade. A conveniência e a oportunidade compõem o chamado mérito administrativo.

Lembra-nos Celso Antônio Bandeira de Mello que a discricionariedade não pode resultar da ausência de lei, tendo em vista que decorre da própria disciplina normativa e é sempre relativa e limitada. O autor aponta, ainda, como fundamentos da discricionariedade: 1) intento legal de conferir à Administração certa liberdade para decidir-se no caso concreto; 2) impossibilidade material de o legislador prever todas as situações; 3) inviabilidade jurídica de o legislador se despedir da abstração própria das leis; 4) impossibilidade lógica de obstá-la, tendo em vista que a lei utiliza conceitos jurídicos indeterminados.

Segundo o ilustre administrativista, são hipóteses de discricionariedade: 1) a utilização, pela lei, de conceitos jurídicos indeterminados nos pressupostos de fato, na hipótese legal ou na finalidade enunciada, cabendo à Administração determinar-lhes concretamente o alcance no caso concreto; 2) quando a norma faculta um comportamento ao invés de exigi-lo; 3) quando a norma confere ao administrador o encargo de decidir

40 MIGUEL, Luciano Costa. A possibilidade de invalidação judicial das decisões finais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quando favoráveis ao contribuinte. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2753, 14 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18268>> Acesso em: 20 fev. 2013.



sobre a providência a ser obrigatoriamente tomada, devendo eleger entre pelo menos duas alternativas; 4) quando a lei defere ao administrador discricionariedade quanto à forma do ato ou momento de sua prática.

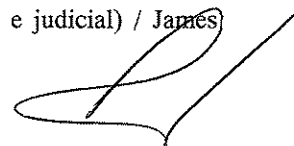
Delineadas essas premissas iniciais, causa perplexidade a tentativa de enquadrar a decisão administrativa do CARF como discricionária. Não há, nesse caso, nenhum dos seus fundamentos ou hipóteses, tendo em vista o caráter estritamente vinculado da atividade tributária. Como ensina a doutrina, é inadmissível qualquer atividade discricionária no âmbito da Administração tributária<sup>41</sup>. O agente administrativo, mesmo que em sede de recurso, deve colher, em obediência ao princípio do dever de fiscalização, a ocorrência do evento no mundo fenomênico prevista como fato imponível, que representa o evento selecionado pelo legislador como apto a gerar obrigação tributária, e descrevê-lo formalmente para fins de verificar seu encaixe na descrição hipotética contida na norma jurídica tributária - denominada de hipótese de incidência - e daí extrair as consequências obrigacionais previstas na norma jurídica tributária<sup>42</sup>.

A única possibilidade que poderia ser cogitada diz respeito à utilização de conceitos jurídicos indeterminados ou técnicos. Contudo, como se sabe, em relação à indeterminação de conceitos, a imprecisão será sempre relativa, sendo possível verificar se a conduta guardou afinamento com a significação possível. Desse modo, só haverá discricionariedade quando não for possível eliminar a dúvida sobre a extensão do conceito ou sobre o alcance da vontade legal. Como esses conceitos são parcialmente indeterminados, tendo em vista que trazem um campo significativo mínimo, um significado social e

---

41 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19. ed. Malheiros Editores. São paulo, 2001, p. 383-384.

42 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo e judicial) / James Marins. - 2. ed. -- São Paulo : Dialética, 2002, p. 201-202.



um contexto, o controle judicial é possível, como já decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça<sup>43</sup>.

Nesse caso, a invalidação do mérito deve operar quando a decisão discrepa de qualquer interpretação razoável dos elementos dos autos. Ou seja, a análise do mérito pelo Judiciário deve sempre circunscrever os limites traçados pelo princípio da legalidade e da proporcionalidade.

Apenas quando a decisão se mostrar ilegal ou desarrazoada é que o Poder Judiciário terá legitimidade para desconstituí-la. É a própria materialização do *check and balances*, que impõe limites à análise da conveniência e oportunidade da decisão administrativa válida, mas não exclui a possibilidade de invalidação da decisão em conflito com o ordenamento jurídico vigente.

A despeito dessas considerações, algumas sentenças proferidas nas ações populares ajuizadas no mesmo contexto que a presente demanda têm afirmado que a revisão da decisão do CARF encontraria óbice na impossibilidade de revisão do mérito administrativo. A preocupação se justifica em face da possibilidade de o Poder Judiciário vir a constituir, por decisão judicial, o crédito tributário, que, como cediço, é de competência exclusiva da autoridade fazendária, mas não impossibilita a análise pretendida.

---

43 "RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE REMOÇÃO.. INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO QUE DEMONSTRE O INTERESSE PÚBLICO.

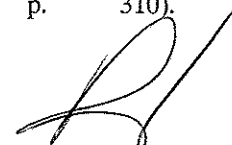
CRITÉRIO DE ANTIGUIDADE MANTIDO. RECURSO PROVIDO.

I - O assento regimental nº 1/88, no art. 8º, estabelece o critério de antiguidade para a remoção de magistrado, no caso de mais de um interessado pleitear a remoção para uma única vaga. Critério não absoluto, haja vista a disposição: "salvo relevante interesse público, devidamente justificado".

II - Viabilidade do controle do Poder Judiciário acerca de conceitos jurídicos indeterminados e do motivo do ato administrativo.

III- Ausência de demonstração de prejuízo ao serviço forense a justificar o afastamento do critério de antiguidade.

V - Recurso ordinário provido". (RMS 19.590/RS, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 02/02/2006, DJ 20/03/2006, p. 310).



Desse modo, a solução perpassa pela anulação da decisão do CARF, por vício na motivação ou no objeto do ato administrativo de lançamento ao aplicar o entendimento incorreto da situação fática do caso concreto, determinando-se que haja novo julgamento. Outra possibilidade seria uma espécie de repriminção do lançamento outrora invalidado administrativamente pelo CARF<sup>44</sup>, não havendo que se falar na usurpação da competência reservada a outro Poder.

A possibilidade é evidente, mormente considerando que se o contribuinte não tivesse lançado mão do recurso administrativo ao CARF, recorrendo ao Poder Judiciário diretamente, este poderia ter convalidado o lançamento, confirmando a sua legalidade.

### **2.3 ILEGITIMIDADE PASSIVA DOS AGENTES ADMINISTRATIVOS FACE A NÃO ALEGAÇÃO DE DOLO, MAS TÃO SOMENTE DE ILEGALIDADE**

Sabe-se que, na ação popular, a legitimidade passiva é bem abrangente, englobando as autoridades, funcionários ou administradores que houverem autorizado, aprovado, ratificado ou praticado o ato impugnado, ou que, por omissão, tiverem dado oportunidade à lesão<sup>45</sup>.

Embora haja entendimento no sentido de que os funcionários ou administradores que houverem autorizado, aprovado, ratificado ou praticado pessoalmente o ato ou firmado o contrato impugnado, ou que, por omissos, tiverem dado oportunidade à lesão devem ser obrigatoriamente citados para a ação, o caso presente traz situação peculiar. Assim porque, a diversidade de interpretações dadas para uma mesma questão jurídica é

44 MIGUEL, Luciano Costa. A possibilidade de invalidação judicial das decisões finais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quando favoráveis ao contribuinte. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2753, 14 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18268>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

45 ALMEIDA, Gregório Assagra de. Direito processual coletivo brasileiro : um novo ramo do direito processual (princípios, regras interpretativas e a problemática da sua interpretação e aplicação) / Gregório Assagra de Almeida. — São Paulo : Saraiva, 2003, p. 405.



característica inerente à Ciência do Direito, assentada em princípios, cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados, o que também dá azo à ampla interpretação do sentido e alcance da própria lei. Por essa razão, não se deve presumir como anormal ou ilícita a alteração de entendimento da autoridade fazendária em sede de recurso administrativo acerca de uma determinada matéria.

Quando o Poder Judiciário é instado pelo contribuinte a se pronunciar sobre a legalidade de um lançamento, não há responsabilização da autoridade fazendária. Desse modo, o tratamento deve ser o mesmo em sede de ação coletiva, pois a análise é a mesma. Deve-se realizar um paralelo com a situação verificada com o consultor jurídico e o parecerista, de modo a preservar o seu entendimento sobre a questão<sup>46</sup>.

Desse modo, somente é possível enquadrar o julgador do CARF como sujeito passivo na ação popular quando o seu pronunciamento sobre a questão foi dolosamente elaborado para afastar a exação. É preciso, assim, que, desde o nascedouro, a má-fé tenha sido o elemento subjetivo condutor do seu voto. Fora desse caso, o membro do CARF está albergado pelas prerrogativas funcionais.

É claro que os membros prestarão informações para defender o ato praticado, contudo, por intermédio da procuradoria da pessoa jurídica ao qual estão vinculados. Na esteira deste raciocínio, não há como vislumbrar que as pessoas físicas dos conselheiros e do próprio Ministro da Fazenda possam ser responsabilizadas e, por conseguinte, demandadas neste tipo de ação<sup>47</sup>.

46 Cf. REsp 1183504/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/05/2010, DJe 17/06/2010.

47 Cf. MIGUEL, Luciano Costa. A possibilidade de invalidação judicial das decisões finais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), quando favoráveis ao contribuinte. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2753, 14 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18268>>. Acesso em: 20 fev. 2013.

Assim, a ação deverá ser dirigida contra a entidade lesada e os beneficiários do ato ou contrato lesivo ao patrimônio público, possibilitando o contraditório e a ampla defesa.

#### **2.4 POSSIBILIDADE DE MAU USO DA AÇÃO POPULAR NÃO RETIRA AS CONDIÇÕES DA AÇÃO OU LEGITIMA O ATO IMPUGNADO**

Não se desconhece a possibilidade de desvirtuamento político-ideológico na utilização da ação popular, constituindo esse fator um dos seus graves entraves. Não raro, a ação é manejada em decorrência de rivalidade política e não como instrumento constitucional de participação direta na fiscalização da administração pública. Essas posturas temerárias têm que ser combatidas, pois representam um desrespeito muito grande à ação popular como garantia processual constitucional fundamental<sup>48</sup>.

A utilização da ação popular de maneira desvirtuada exige do Judiciário redobrada prudência no seu julgamento<sup>49</sup>. Contudo, isso não significa inadmitir a ação de plano tão somente em razão da inidoneidade dos seu autor ou procurador.

Se um *insider* demonstrou a fragilidade das decisões proferidas pelo CARF, isso é consequência da legitimidade disjuntiva das ações coletivas e o Poder Judiciário não pode se esquivar de enfrentar a questão.

Com o objetivo de facilitar ao máximo o acesso à justiça na defesa dos direitos coletivos *lato sensu*, denotando com clareza a finalidade pública do microssistema de tutela coletiva, a lei expressamente dispensa o

---

48 ALMEIDA, Gregório Assagra de. Direito processual coletivo brasileiro : um novo ramo do direito processual (princípios, regras interpretativas e a problemática da sua interpretação e aplicação) / Gregório Assagra de Almeida. — São Paulo : Saraiva, 2003, p. 435.

49 MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de Segurança. 30. ed. Atualizado por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, com a colaboração de Rodrigo Garcia da Fonseca. Malheiros Editora. São Paulo, 2007, p. 125.



adiantamento de custas e isenta o pagamento de honorários advocatícios em desfavor do demandante em sede de ações coletivas. Trata-se de evidente estímulo para o ajuizamento dessas ações, combinado com o interesse da República de ver protegidos os bens tutelados pelo processo coletivo. Contudo, no caso de litigância de má-fé o *improbis litigator* poderá ser condenado ao pagamento dos honorários advocatícios, das despesas processuais e no décuplo das custas, como forma de sanção<sup>50</sup>.

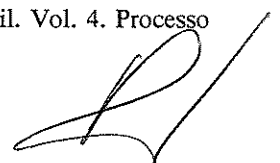
A mera propositura da ação civil pública e os atos processuais para chegar ao bom desempenho da tutela coletiva não implicam má-fé. A má-fé que autoriza a condenação do autor, para a doutrina majoritária, implica obrigatoriamente a verificação do dolo, o que será corretamente aferido após a sua réplica.

Desse modo, a condenação por litigância de má-fé constitui importante mecanismo para evitar que o Poder Judiciário se transfigure em instância ordinária de revisão de decisões administrativas do CARF favoráveis ao contribuinte. De outro lado, a condenação em honorários advocatícios em patamares módicos poderá desestimular o manejo desarrazoado desse tipo de ação.

## 2.5 INTERESSE DE AGIR

A legitimidade ativa da autora foi demonstrada pela juntada da cópia do título de eleitor. A legitimidade passiva já foi abordada em tópico anterior, de modo que deve ser indeferida a inclusão dos conselheiros no polo passivo da lide. Já a possibilidade jurídica do pedido, nesse momento processual, é analisada à luz da teoria da asserção, não havendo obstáculo jurídico para o controle judicial de atos administrativos ilegais.

50 DIDIER JR, Fredie; ZANETTI JR., Hermes. Curso de Direito Processual Civil. Vol. 4. Processo coletivo. 4. ed. Salvador: Editora juspodivm, 2009, p. 321-322.



Importa dirimir, contudo, se há interesse de agir, tendo em vista que há recurso pendente de julgamento na Câmara Superior do CARF, de modo que não houve, ainda, o exaurimento da esfera administrativa.

Sobre esse aspecto, observa-se que o cidadão, único que tem legitimidade ativa para o ajuizamento da ação popular, fazendo-o no exercício direto de sua soberania, pode ingressar com demanda preventiva destinada a evitar a ocorrência de um dano público. Também poderá fazê-lo de modo corretivo, atuando na defesa do interesse da comunidade a que pertence, para fazer com que administradores da entidade ou do patrimônio público observem a lei e busquem o ressarcimento do dano porventura produzido à entidade administrada por seus gestores. Assim, embora, no Brasil, a ação popular seja de tipo corretivo, poderá assumir caráter preventivo ou repressivo, tendo em vista que o art. 52, LXXIII, da CF não exclui da apreciação do Poder Judiciário ameaça a direito<sup>51</sup>. Nesses termos também são as lições de Hely Lopes Meirelles e seus atualizadores:

*“Como meio preventivo de lesão ao patrimônio público, a ação popular poderá ser ajuizada antes da consumação dos efeitos lesivos do ato; como meio repressivo, poderá ser proposta depois da lesão, para reparação do dano. Esse entendimento deflui do próprio texto constitucional, que a toma cabível contra atos lesivos do patrimônio público, sem indicar o momento de sua propositura.*

*Na ampla acepção administrativa, ato é a lei, o decreto, a resolução, a portaria, o contrato e demais manifestações gerais ou especiais, de efeitos concretos, do Poder Público e dos entes com funções públicas delegadas ou equiparadas. Ato lesivo, portanto, é toda manifestação de vontade da Administração danosa aos bens e interesses da comunidade. Esse dano pode ser potencial ou efetivo. Assim sendo, não é necessário que se aguarde a conversão do ato em fato administrativo lesivo para se intentar a ação. Não bastassem esses argumentos de natureza jurídica, estaria o bom senso a aconselhar a invalidação dos atos lesivos, antes mesmo que produzam seus efeitos<sup>52</sup>.*

51 ALMEIDA, Gregório Assagra de. Direito processual coletivo brasileiro : um novo ramo do direito processual (princípios, regras interpretativas e a problemática da sua interpretação e aplicação) / Gregório Assagra de Almeida. — São Paulo : Saraiva, 2003, p. 391-392.

52 MEIRELLES, Hely Lopes. Mandado de Segurança. 30. ed. Atualizado por Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, com a colaboração de Rodrigo Garcia da Fonseca. Malheiros Editora. São



Assim, a pendência do processo administrativo não tem o condão de afastar, de plano, a pretensão, cabendo trazer à colação os ensinamentos de Arruda Alvim, citado por James Marins:

*"Entre nós, não é aceitável ou defensável a ideia de que, em certas circunstâncias seria suficiente o processo administrativo para, em função do seu resultado, aceitar-se como definitiva a decisão administrativa, de que não houve lesão. Se é assim, mesmo pendendo um processo perante a Administração Pública, será possível rediscutir-se a mesma controvérsia perante o Judiciário, desde que haja a demonstração de possível lesão a direito."<sup>53</sup>*

Desse modo, não há que se falar em carência de ação, tendo em vista que o cidadão poderia ingressar com a ação até mesmo sem procedimento ou processo fiscal, visando compelir o Poder Público a exercer a sua atividade administrativa estritamente vinculada ou, eventualmente, anular isenção outrora concedida.

## 2.6 ANÁLISE PERFUNCTÓRIA DO CASO CONCRETO

A Lei 9.430/96, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social e o processo administrativo de consulta, estabeleceu, no art. 44, que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as multas isoladas e de ofício.

O que se discute, no caso concreto, é a possibilidade de aplicação cumulativa dessas sanções em face do mesmo contribuinte.

Para a Autoridade Fiscal lançadora, a cumulação é possível tendo em vista que as multas possuem hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas. Confira-se a ementa da decisão:

Paulo, 2007, p. p. 130-131.

53 MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro : (administrativo a judicial) / James Marins. - G, od. - São Paulo ; Dialética, 2012, p. 435.

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre as bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

CONSTITUCIONALIDADE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para análise de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, de apreciação exclusiva do Poder Judiciário, restringindo-se o contencioso administrativo ao controle de legalidade dos atos praticados pelos agentes do fisco.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. A partir de 01/10/2002, por força da Medida Provisória nº 66, de 2002, que deu nova redação ao artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação de tributos e contribuições, para ser válida e eficaz, deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido ( fls. 46/47)

Já para o CARF , as multas possuem a mesma base, sendo impossível a cumulação:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**



Ano-calendário:2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma no art. 150, §4º. Do CTN

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. A partir de 01/02/2002, por força da Medida Provisória nº 66, de 2002, que deu nova redação ao artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação de tributos e contribuições, para ser válida e eficaz, deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados

Recurso Voluntário Provido em Parte (fl. 43)

É de se ver que o Conselho não nega que a aplicação da multa isolada é imposta justamente por falta de pagamento da estimativa, independente da apuração de tributo devido na apuração de ajuste, o que foi verificado em relação ao contribuinte (fl. 49). Também reconheceu que o contribuinte infringiu a legislação de regência, ficando sujeito à multa de ofício (fl. 38).

Desse modo, a questão trazida à colação diz respeito a matéria exclusivamente de direito.

A jurisprudência majoritária<sup>54</sup> reconhece a possibilidade de cumulação das multas isolada e de ofício à consideração: a) da literal

54 Foram encontrados apenas dois julgados que também adotaram o entendimento do CARF: 1) AC 200770000196330, JOEL ILAN PACIORNIK, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, D.E. 26/10/2011; 2) APELREEX 200981000006712, Desembargador Federal Francisco Barros Dias, TRF5 - Segunda Turma, DJE - Data::24/05/2012 - Página::425.



interpretação da Lei n. 9.430/96<sup>55</sup>; b) de que se tratam de penalidades distintas (uma diz respeito ao atraso no pagamento do crédito tributário, enquanto a outra é imposta pelo descumprimento de obrigação formal)<sup>56</sup>; c) de que são sanções pecuniárias que possuem natureza diversa<sup>57</sup>; d) de que a multa isolada tem natureza distinta da multa de mora, originando-se de situações fáticas distintas (enquanto a primeira provém da declaração inexata ou falta de declaração do tributo, dificultando a fiscalização tributária, a segunda decorre da falta de recolhimento do tributo no prazo legal. Apesar de as duas terem como base de cálculo o tributo, possuem fatos geradores diferentes)<sup>58</sup>; e) de que, embora a base de incidência das multas, de fato, seja igual, porquanto, em ambas, a multa incide sobre o valor do tributo efetivamente não recolhido, entanto, os comportamentos do contribuinte que as multas se destinam a punir são distintos (na multa de ofício, pune-se o não recolhimento de tributo devido, ou seja, a mora do devedor. Na multa isolada, pune-se a compensação indevidamente efetivada em desacordo com a legislação tributária)<sup>59</sup>.

Diante desse quadro, impõe-se ao CARF, no mínimo, ônus argumentativo bem maior para decidir em contrariedade à jurisprudência amplamente majoritária. Deve ao menos declinar as razões pelas quais entende que os precedentes não se aplicam ao caso ou que é preciso haver revisão, sendo cediço que há técnicas disponíveis como o *distinguishing*<sup>60</sup> e o *overruling*<sup>61</sup>

55 Cf. AGTAG 200801000554378, DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:12/06/2009 PAGINA:272

56 Cf. AC 200470020020644, MARCOS ROBERTO ARAUJO DOS SANTOS, TRF4 - SEGUNDA TURMA, DJ 26/07/2006 PÁGINA: 719.

57 Cf. AC 200581000075455, Desembargador Federal Manoel Erhardt, TRF5 - Primeira Turma, DJE - Data::16/02/2012 - Página::126 e AC 200882000073589, Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria, TRF5 - Terceira Turma, DJE - Data::14/07/2011 - Página::546.

58 AC 200580000060528, Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, TRF5 - Primeira Turma, DJE - Data::27/05/2011 - Página::187.

59 AG 00140630520104050000, Desembargadora Federal Margarida Cantarelli, TRF5 - Quarta Turma, DJE - Data::16/12/2010 - Página::1326

60 RESP 200801695491, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, DJE DATA:24/09/2010 ..DTPB:.

61 HC 200900992154, OG FERNANDES, STJ - SEXTA TURMA, DJE DATA:10/10/2012 ..DTPB:.



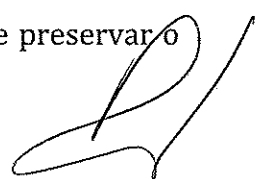
Não à toa, demonstrando a importância das decisões dos tribunais, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) (Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), no art. 62-A, determina que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos.

Assim, embora não haja, no caso concreto, qualquer vinculação, a jurisprudência majoritária não pode ser simplesmente desconsiderada pelos Conselheiros. Se considerarmos que a decisão do CARF favorável ao contribuinte não pode ser revista pelo Poder Judiciário, o mínimo que se espera é que a motivação da decisão seja suficientemente adequada, sob pena de se instaurar uma situação discriminatória entre os contribuintes, ferindo o princípio da isonomia.

Há, portanto, indícios de vício na motivação da decisão proferida, é dizer, os motivos parecem estar juridicamente inadequados ao resultado obtido. Também é possível aventar, em tese, vício no objeto, tendo em vista a interpretação ilegal dada à norma tributária no caso concreto, em divergência com a jurisprudência majoritária.

### 3. DA CONCLUSÃO

Assentado que a ação popular é instrumento de tutela coletiva legítimo para realizar o controle judicial contra as decisões proferidas pelo CARF, quando favoráveis ao contribuinte, o Ministério Público Federal, na condição de *custos legis*, adota medidas cabíveis para obter o adequado pronunciamento do Poder Judiciário, com a clara finalidade de se preservar o interesse público.



O cidadão, quando ajuíza uma ação popular, o faz no exercício direto de sua soberania, exercitando o direito constitucional político fundamental que lhe faculta a fiscalização direta dos atos e omissões da administração pública. Não é possível conferir à Ação Popular qualquer interpretação restritiva, pois a possibilidade de desvirtuamento político-ideológico na sua utilização não retira as condições da ação ou ilegalidade do ato impugnado.

#### **4. DO PEDIDO**

Ante o exposto, o **MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL** requer seja conhecido e provido o presente recurso para reformar a sentença hostilizada, determinando-se o regular processamento do feito, com a exclusão dos Conselheiros do CARF do polo passivo da lide.

Termos em que,

Pede deferimento.

Brasília, 15 de março de 2013.



**PAULO JOSÉ ROCHA JÚNIOR**

Procurador da República