

GEILSON SALOMÃO LEITE

Coordenador

José Paulo Cavalcanti Filho

Prefácio

EXTINÇÃO DO
CRÉDITO TRIBUTÁRIO
HOMENAGEM AO PROFESSOR
JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

Belo Horizonte

 **EDITORA
Fórum**

2013

ESPÍRITO SANTO, Paulo André. A ação de consignação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Coord.). *Curso de direito tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 3.

FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no Ag nº 1.285.918/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 07.10.2010, *DJe*, 25 out. 2010.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp nº 169.951/SP, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma, *DJU I*, p. 260, 28 fev. 2005.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp nº 659.779/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJU I*, p. 281, 27 set. 2004.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp nº 685.589/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, *DJU I*, p. 201, 11 abr. 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 2.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FISCHER, Octavio Campos. A consignação em pagamento. In: LEITE, Geilson Salomão (Coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 285-294. ISBN 978-85-7700-788-2.

A DECISÃO ADMINISTRATIVA IRREFORMÁVEL

MARCIANO SEABRA DE GODOI

MARINA VITÓRIO ALVES

1 Introdução

O objetivo do presente estudo é fornecer ao leitor uma objetiva visão de conjunto sobre os principais problemas jurídicos que envolvem a decisão administrativa irreformável como causa de extinção do crédito tributário, passando em revista a legislação, a doutrina e a jurisprudência sobre esse assunto que pode ser considerado como um dos temas *clássicos* do direito tributário brasileiro.

Como o presente livro-homenagem, em sua Parte II, segue a estrutura dos artigos do Código Tributário Nacional (CTN) sobre a extinção das obrigações tributárias, iniciaremos nosso estudo pela análise da norma que consta do CTN sobre a decisão administrativa irreformável (art. 156, IX), dando ênfase à sua origem e à sua relação com o tema dos recursos hierárquicos no processo administrativo tributário. Em seguida, abordaremos o problema sob a ótica da evolução histórica da legislação federal, manifestando nossas críticas contra o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional contida em seu Parecer nº 1.087/2004. Após verificar em que medida se pode afirmar que existe jurisprudência pacificada em sentido oposto ao defendido no referido Parecer PGFN nº 1.087, examinaremos o problema dos

recursos hierárquicos previstos em determinadas legislações estaduais, privilegiando o exame da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca dos limites cognitivos do recurso hierárquico previsto na legislação fluminense.

2 A norma do Código Tributário Nacional (CTN) sobre o tema em questão. Seus possíveis sentidos. Explicação sobre sua origem e sua relação com o tema dos recursos hierárquicos no processo tributário administrativo

O art. 156 do CTN arrola as modalidades de extinção do crédito tributário. No inciso IX do referido dispositivo, consta como causa de extinção do crédito tributário “a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória”.

A norma se refere, naturalmente, a uma decisão administrativa prolatada em favor do contribuinte, a uma decisão administrativa que, por exemplo, julga procedente a impugnação formulada contra o ato de lançamento do tributo.

Caso a decisão que ponha fim ao processo administrativo seja favorável ao fisco, julgando improcedente a impugnação do contribuinte e se pronunciando pela validade do ato de lançamento, então não será caso de extinção e sim de confirmação do crédito tributário. Como o pedido administrativo de cancelamento ou anulação do crédito tributário pode ser renovado pelo sujeito passivo junto ao Poder Judiciário, a extinção do crédito tributário poderá ocorrer, neste caso, por força do inciso X do mesmo art. 156, que se refere à “decisão judicial passada em julgado”.

Voltando à hipótese do art. 156, IX, do CTN, em que o contribuinte obtém uma decisão favorável e definitiva na esfera administrativa, o que mais chama a atenção no dispositivo legal é sua parte final. Segundo essa parte final, a extinção do crédito tributário ocorre se e quando a decisão administrativa não puder mais ser objeto de uma “ação anulatória”. Qual o sentido dessa parte final do dispositivo? Estará a norma afirmando que a) haverá casos em que a decisão final favorável ao contribuinte na esfera administrativa poderá ser objeto de questionamento judicial por parte do fisco, mediante uma ação anulatória, e nesses casos não ocorrerá a extinção do crédito? Ou, ao contrário, a norma estará simplesmente explicitando que, b) sendo uma decisão

administrativa favorável ao contribuinte, ela necessariamente deixa de poder ser objeto de uma ação anulatória perante o Poder Judiciário?

Os autores que comentam em seus *Cursos* as normas do CTN costumam adotar posturas distintas sobre o sentido de tal referência final do art. 156, IX. Sacha Calmon Navarro Coêlho, por exemplo, adota a orientação (b) acima mencionada, dando a entender que o CTN estaria simplesmente explicando ou explicitando que a decisão administrativa final favorável ao contribuinte “não enseja ação anulatória de débito fiscal”, visto que “a ninguém é lícito ir a juízo para demandar a anulação de ato jurídico seu, consciente e fundamentadamente praticado” (COÊLHO, 2007, p. 840). Neste mesmo sentido é a posição de Luiz Emygdio da Rosa Junior (2003, p. 697). Já Regina Helena Costa adota a postura (a) acima mencionada, afirmando que a norma do CTN “dá a entender que o Fisco pode buscar judicialmente a invalidação de decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte” (COSTA, 2009, p. 273). Ainda que censure essa norma do CTN, visto que o fisco não possuiria “interesse de agir para buscar a prestação jurisdicional”, o fato é que referida autora dá à parte final do art. 156, IX, um sentido bem distinto do que lhe é conferido por Sacha Calmon.

Parece-nos que a referência final do dispositivo tem o sentido de abrir ou reconhecer a possibilidade de que uma decisão administrativa favorável ao contribuinte possa ser objeto de uma ação anulatória por parte do fisco. Pensamos assim tanto pela formulação gramatical do texto da norma, quanto, principalmente, pela origem e tramitação legislativa do Código Tributário Nacional.

O art. 156 do CTN tem sua origem no art. 118 do Projeto de Código Tributário Nacional elaborado em 1954 por uma Comissão Especial liderada por Rubens Gomes de Sousa. Eis o teor do referido art. 118 (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 54) — sem destaques no original:

Art. 118. Extinguem o crédito tributário:

I. O pagamento;

II. A transação;

III. A remissão;

IV. A prescrição e a decadência;

V. A conversão de depósitos em renda;

VI. A expedição de certidão negativa, nos termos do disposto no art. 198;

VII. A decisão administrativa irreformável, assim entendida a que, sendo definitiva na órbita administrativa, não mais possa ser objeto de ação anulatória;

VIII. A decisão judicial passada em julgado.

No Anteprojeto que Rubens Gomes de Sousa formulara originalmente, e que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial que elaborou o Projeto de 1954, o artigo que definia as modalidades de extinção do crédito tributário — o art. 184 — não previa a hipótese da decisão administrativa irreformável. Isso ocorria porque, no Anteprojeto, a matéria era regulada nos Livros relativos ao Processo Tributário Administrativo e ao Processo Tributário Judicial. Com efeito, no Livro relativo ao Processo Tributário Administrativo, Rubens Gomes de Sousa formulou o seguinte dispositivo (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 344) — sem destaques no original:

Art. 305. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios regularão por lei o processo tributário administrativo das questões de interesse de suas respectivas Fazendas Públicas, observado o disposto neste Livro e obedecidos os seguintes requisitos mínimos:

(...)

VIII. Definitividade das decisões de última instância, ou de instância inferior uma vez esgotado o prazo legal de recurso, salvo se sujeitas a recurso de ofício não interposto, *ressalvada, em qualquer caso, a propositura da ação anulatória na instância judicial, na forma do disposto no Livro IX.*

No referido Livro IX do Anteprojeto, que trata do Processo Tributário Judicial, encontram-se as seguintes disposições, que deixam clara a prerrogativa do fisco de ajuizar ação anulatória contra decisões administrativas finais e definitivas (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1954, p. 363):

Art. 382. Cabe ação anulatória:

I. Das decisões finais e definitivas dos Conselhos Regionais de Justiça Tributária, quando não seja caso de recurso para o Conselho Superior de Justiça Tributária;

II. Das decisões finais e definitivas do Conselho Superior de Justiça Tributária, sem prejuízo do disposto no art. 361;

III. (...)

Art. 383. A ação será proposta no prazo de trinta dias, contados:

I. Para o contribuinte, da data em que se considera feita a intimação da decisão a ser anulada;

II. Para a Fazenda Pública, da data em que seja proferida a decisão a ser anulada.

Em parecer jurídico publicado em 1952, Rubens Gomes de Sousa explicitou sua posição no sentido de que o Fisco pode acionar o Poder

Judiciário para pedir a revisão de decisões finais e irreformáveis no âmbito administrativo, desde que tal pedido se dê sob o ângulo da “legalidade do ato”, excluindo-se o pedido de revisão de um ato “sob o fundamento de ser inconveniente, inoportuno ou mesmo lesivo de interesse da Administração” (SOUSA, 1952, p. 449). Para o autor, não ocorreria um *venire contra factum proprium*, visto que “quem pediria ao Judiciário a revisão do ato definitivo da Administração não seria a própria Administração ativa, mas a Administração judicante” (SOUSA, 1952, p. 448).

Ao lado de Rubens Gomes de Sousa, Gilberto de Ulhôa Canto foi o tributarista que mais influenciou os trabalhos legislativos que redundaram no Código Tributário Nacional de 1966. E Gilberto de Ulhôa Canto compartilhava com Rubens Gomes de Sousa o ponto de vista de que a Fazenda Pública pode pedir ao Poder Judiciário a anulação ou a reforma de decisões administrativas finais e definitivas dadas em favor do contribuinte. Nas palavras do próprio autor acerca do Anteprojeto que elaborou para regular o processo tributário, “a solução adequada do problema é, ao que sempre pensamos, a outorga à União da faculdade de ingressar em juízo para pleitear, como o contribuinte, anulação ou reforma das decisões de órgãos administrativos, que lhe sejam desfavoráveis” (CANTO, 1969, p. 141).

Como observa Ricardo Lobo Torres (TORRES, 1999, p. 170), tanto Rubens Gomes de Sousa quanto Gilberto de Ulhôa Canto concebiam esse direito de a Fazenda pedir a revisão judicial de decisões administrativas finais que lhe fossem desfavoráveis como um necessário sucedâneo dos recursos hierárquicos, por meio dos quais, ao cabo de todo um processo administrativo regido pelo princípio de jurisdicionalização,¹ recorre-se ao Ministro ou ao Secretário de Estado de Fazenda, deixando nas mãos de uma tal autoridade política monocrática o resultado final do processo.

Para Gilberto de Ulhôa Canto, a supressão do recurso hierárquico então previsto na legislação federal era uma necessidade imperiosa. São suas as duras palavras a seguir (CANTO *apud* ARANHA *et al.*, p. 91):

Além de não se compreender como possa uma autoridade isolada casar aresto de um órgão colegiado, o que humilha e desdoura o tribunal administrativo, é aberrante da lógica que o responsável primordial pela arrecadação da receita tributária seja erigido em juiz de litígios de cujo deslinde ela depende.

¹ Sobre o princípio da jurisdicionalização do processo administrativo, *vide* XAVIER, 2005, p. 127 *et seq.*

Rubens Gomes de Sousa reservava ao recurso hierárquico uma crítica mais contida, e afirmava que seu principal defeito seria de ordem “psicológica”. Segundo o autor, o recurso hierárquico “abala bastante a confiança do contribuinte, principalmente do contribuinte leigo, em todo o sistema de garantias do processo administrativo” (CANTO *et al.* *apud* ARANHA *et al.*, 1974, p. 131). No trecho transcrito a seguir, fica explícito que o propósito da norma sobre a “ação anulatória” por ele sugerida no Projeto do CTN de 1954 estava umbilicalmente ligado à extinção do recurso hierárquico (CANTO *et al.* *apud* ARANHA *et al.*, 1974, p. 130-131):

O Sr. Rubens Gomes de Sousa – Na hipótese que avengei, desaparece o recurso ao Ministro como consequência do ordenamento que propus. Por isso mesmo fiz questão de ressaltar à Fazenda a possibilidade de reabrir o processo em juízo. Por outras palavras: fiz questão de manter a posição assegurada hoje à Fazenda pelo recurso ao Ministro, embora transportando o procedimento para outra jurisdição.

Em resumo: a ressalva final do art. 156, IX, do CTN deve ser compreendida no contexto de uma iniciativa legislativa destinada a substituir o recurso hierárquico ao Ministro e aos Secretários de Fazenda pela “ação anulatória”, passível de utilização pela Fazenda Pública sempre que a decisão final definitiva na esfera administrativa contivesse “erro de direito” (SOUSA, 1952, p. 446). Portanto, a contraparte da ressalva final do art. 156, IX, do CTN seria outra norma, do próprio CTN ou de uma lei de caráter nacional sobre processo tributário administrativo e judicial, que proscrevesse o recurso hierárquico e criasse, como sucedâneo, a referida ação anulatória como prerrogativa das Fazendas Públicas.

Ocorre, contudo, que essa contraparte nunca chegou a ser efetivamente implementada na legislação federal, como se verá nas seções a seguir. Ricardo Lobo Torres informa que na legislação do antigo Estado da Guanabara e do antigo Estado do Rio de Janeiro a previsão da ação anulatória chegou a ser criada, mas afirma não ter notícia de que tal ação “tenha sido proposta alguma vez” (TORRES, 1999, p. 175).

3 A decisão administrativa irreformável no plano do processo tributário federal. Jurisprudência do STJ e do STF

Não teve êxito a iniciativa de Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto de criar no direito positivo brasileiro a previsão de uma

ação anulatória a ser ajuizada pelas Fazendas Públicas contra decisões finais dos órgãos administrativos tributários. No CTN aprovado em 1966, não constam as normas processuais propostas pelos autores acima referidos. No diploma que regula o processo tributário administrativo no âmbito federal, tampouco consta qualquer norma nesse sentido. De forma oposta, a norma do art. 45 do Decreto nº 70.235/1972 dispõe que “No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”. Chegado a esse ponto o processo de autocontrole da legalidade do ato administrativo, opera-se a *preclusão administrativa* ou a *preclusão processual interna*, denominações mais apropriadas que a conhecida expressão *coisa julgada administrativa*.²

No âmbito federal, o recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda foi extinto em 1979,³ pelo Decreto nº 83.304, diploma que revogou a norma do Decreto nº 70.235/1972 (art. 37, §1º), que dispunha que “os Procuradores Representantes da Fazenda recorrerão ao Ministro da Fazenda, no prazo de trinta dias, de decisão não unânime [dos Conselhos de Contribuintes], quando a entenderem contrária à lei ou à evidência da prova”.

Contudo, no lugar desse antigo recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, não foi introduzido na legislação nada que pudesse lembrar a prerrogativa de ajuizamento da “ação anulatória” tal como proposto e aventado por Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto. No lugar do recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda, o que o Decreto nº 83.304/1979 instituiu foi o recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, que podia ser interposto pela Fazenda contra “decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova”.

Posteriormente, em 2009, com a transformação dos antigos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda no atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, também esse recurso — que era privativo da Fazenda Pública — foi abolido, restando atualmente tão só o recurso especial — dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais e franqueado à Fazenda e ao sujeito passivo — contra “decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais” (redação dada pela Lei nº 11.941/2009 ao art. 37, §2º do Decreto nº 70.235/1972).

² Sobre esse ponto, *vide* XAVIER, 1997, p. 320-324; e MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 180-184.

³ *Vide* XAVIER, 2005, p. 104-111.

Com a referida extinção, em 1979, do antigo recurso hierárquico para o Ministro da Fazenda, permanece ainda a controvérsia⁴ sobre a possibilidade de o Ministro da Fazenda anular decisão administrativa final a favor do contribuinte, baseando-se para tanto nos arts. 19 e 20 do Decreto-Lei nº 200/1967 e no poder-dever atribuído aos Ministros de Estado pelo art. 87, parágrafo único, I, da Constituição, que faz menção à “orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência”. Contudo, segundo os próprios defensores da possibilidade de tal anulação (MELLO, 1999, p. 110-112), ela seria excepcional, posto que restrita ao exame dos pressupostos ou requisitos de validade da decisão administrativa, não se confundindo com um expediente pelo qual o Ministro da Fazenda pudesse, tal qual no recurso hierárquico, rever o mérito da decisão administrativa.

Os limites dessa tese quanto ao poder-dever do Ministro da Fazenda para, no exercício de suas funções de supervisão, orientação e coordenação, anular decisões administrativas proferidas pelo Conselho de Contribuintes foram testados em dois importantes precedentes da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.

No primeiro deles, o Mandado de Segurança nº 6.737 (Relatora Ministra Laurita Vaz, DJ, 13 maio 2002, votação unânime), o STJ decidiu que, mesmo na ausência de previsão específica de um recurso próprio no processo tributário administrativo federal (o antigo recurso hierárquico extinto em 1979), o Ministro da Fazenda pode controlar a legalidade das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, desde que esse controle respeite o princípio do contraditório e que se restrinja ao plano da anulação da decisão, por vícios que digam respeito aos pressupostos de sua validade (no caso concreto, o vício dizia respeito à ausência de depósito recursal).

No segundo precedente, o Mandado de Segurança nº 8.810 (Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ, 06 out. 2003, votação unânime), reafirmou-se que, não havendo previsão de recurso hierárquico específico ao Ministro da Fazenda, as decisões do Conselho de Contribuintes somente podem ser anuladas pelo Ministro por patente ilegalidade, em análise restrita ao exame dos pressupostos de validade da decisão. No caso concreto, o STJ entendeu que a interferência do Ministro se deu com a justificativa de que o colegiado “errou na interpretação da lei”, praticou “interpretação menos autorizada” da legislação tributária, julgou o feito de forma “equivocada”. Portanto,

⁴ Cf. MELLO, 1999; e XAVIER, 2005, p. 107-111.

como essas justificativas dizem respeito ao julgamento do mérito e não às condições de validade da decisão administrativa, o STJ concedeu a segurança requerida, determinando que o Ministro “se abstenha de processar o ‘recurso hierárquico’ contra a decisão definitiva do Conselho de Contribuintes”.

Como se tratava de uma decisão unânime da 1ª Seção do STJ, a Procuradoria da Fazenda Nacional houve por bem desenvolver, em um Parecer específico — adiante examinado —, a tese de que o ordenamento pátrio em vigor permite que, em casos como o da decisão administrativa relativa ao MS nº 8.810, a Fazenda provoque o Poder Judiciário para requerer sua anulação.

4 Comentários críticos ao Parecer PGFN nº 1.087/2004. Desdobramentos posteriores

A principal pergunta que o referido Parecer busca responder é a seguinte: existe a possibilidade de a Fazenda Pública “questionar na justiça as decisões dos Conselhos de Contribuintes?” (item 12 do Parecer). Sua conclusão, contida no item 40 do Parecer, é bem clara (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2004):

Existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato.

O Parecer padece de graves deficiências técnicas.⁵ Há três ordens de problemas: postura infensa e mesmo desrespeitosa aos antigos Conselhos de Contribuintes, falta de rigor lógico e sistemático no desenvolvimento de sua argumentação jurídica, e desmazelo acadêmico, ao citar diversas obras e autores sem oferecer ao leitor qualquer indicação bibliográfica dos mesmos.

⁵ Para uma abordagem crítica mais detalhada sobre o referido Parecer, vide nossos comentários feitos em estudo anterior (GODOI, p. 2005), em que nos baseamos para a redação da presente seção. Neste estudo de 2005, defendemos a tese da incompetência dos órgãos do processo tributário administrativo para declarar a inconstitucionalidade de leis e outros atos normativos, ou para afastar sua aplicação no caso concreto por motivos de pretensa inconstitucionalidade. Segundo pensamos, essa questão está estreitamente ligada ao problema do direito de a Fazenda requerer em juízo a revisão de decisões administrativas finais favoráveis ao contribuinte.

O único ponto em que concordamos com o Parecer é quanto ao grosseiro equívoco interpretativo cometido pelo Conselho de Contribuintes no julgamento do mérito do caso mencionado nos Antecedentes Históricos do Parecer. O acórdão administrativo que anulou a autuação do Fundo de Previdência Privada aplicou equivocadamente a legislação tributária, sendo curioso e surpreendente que decisão tão mal fundamentada tenha sido tomada de forma unânime pelos Conselheiros.

A maior parte do Parecer destina-se a buscar demonstrar que o controle judicial dos atos administrativos deve ser amplo, não podendo se restringir ao aspecto da legalidade. Citando recorrentemente a autora Germana de Oliveira Moraes (mas sem registrar qualquer referência bibliográfica com base na qual o leitor possa comprovar por si próprio as posições da autora), o Parecer afirma que os atos administrativos podem ser controlados judicialmente tanto sob o aspecto da legalidade quando sob o aspecto da juridicidade (razoabilidade, respeito aos princípios da Administração Pública expressos na Constituição).

O principal defeito do Parecer está em aplicar a doutrina geral do controle judicial dos atos administrativos a uma espécie muito particular de ato administrativo: o lançamento tributário. Aliás, sobre o lançamento o Parecer estranhamente não tece qualquer consideração. O objetivo da doutrina comentada no Parecer é naturalmente o de expandir o controle judicial dos atos administrativos, possibilitando que o cidadão possa questionar, sob diversos cânones (e não somente sob o da estrita legalidade), os atos da Administração que interfiram sobre seus direitos e deveres. Mas uma decisão do Conselho de Contribuintes que anula ou cancela o lançamento tributário não implica qualquer ônus para o particular, é antes o regular conhecimento, por parte do próprio titular de um possível direito, que esse direito não existe ou não lhe compete. No mesmo sentido das críticas aqui realizadas ao Parecer, *vide* Machado (2005, p. 310-320).

O próprio fato de a multicitada autora Germana de Moraes analisar com detalhes o exercício da discricionariedade administrativa revela que sua análise não pode ser transposta mecanicamente para o âmbito do lançamento tributário, atividade sempre vinculada à lei. Por outro lado, a citação descontextualizada da autora Lúcia Valle Figueiredo no item 24 do Parecer restou repelida pela própria autora (2005, p. 271-292).

É curioso que as ideias de Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto mencionadas no presente estudo, que se mostravam favoráveis à revisão judicial de decisões administrativas finais favoráveis ao contribuinte, não tenham sido lembradas ou discutidas no

Parecer PGFN nº 1.087/2004. O fato é que nenhuma das questões de cunho doutrinário ou legislativo realmente pertinentes ao problema foi tratada no Parecer. As conclusões do Parecer são flagrantemente equivocadas, e, caso fossem aceitas pelo Poder Judiciário, condenariam os contribuintes a um quadro de extrema insegurança. Pelas conclusões do Parecer, virtualmente todas as decisões administrativas contrárias aos interesses fazendários estariam sujeitas à revisão judicial. Veja-se o potente arsenal de motivos (item 39 do Parecer) que, segundo o Parecer, autorizariam a Fazenda Pública a buscar em juízo a invalidação de uma decisão do Conselho de Contribuintes contrária aos interesses do fisco (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2004):

as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, desfavoráveis a qualquer um dos sujeitos da relação jurídico-tributária, sujeitam-se ao crivo do Poder Judiciário para controle de sua legalidade ou de sua juridicidade, ou em decorrência de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo, mormente se e quando ofenderem os princípios administrativos e constitucionais (explícitos ou implícitos) que regem e informam a Administração Pública (*v.g.* da finalidade, da impessoalidade, da legalidade, da proporcionalidade, da igualdade, da supremacia do interesse público, da moralidade, da eficiência, da probidade, da boa-fé, da motivação, da razoabilidade, entre outros).

Diante dessa lista quase interminável de motivos para o Fisco questionar em juízo as decisões administrativas finais dadas em favor do contribuinte, causa espécie que, em 2007, na Nota PGA-PGFN nº 74/2007 mais adiante comentada, o Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional tenha afirmado (item 3 da Nota) que “a hipótese consagrada no Parecer somente poderia ser adotada em casos de extrema excepcionalidade, sob pena de se descaracterizar a própria estrutura do processo tributário administrativo federal” (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2007).

Para elevar o clima de insegurança a um grau máximo — e reduzir a um grau mínimo a importância prática dos Conselhos de Contribuintes —, a Portaria PGFN nº 820/2004 determinou que as decisões finais administrativas do processo tributário podem ser submetidas ao Poder Judiciário caso “cuidem de matéria cuja relevância temática recomende sua apreciação na esfera judicial”, ou ainda “possam causar grave lesão ao patrimônio público” (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2004).

Três anos após a publicação do Parecer PGFN nº 1.087/2004, a Nota do Procurador-Geral Adjunto e do Procurador-Geral da Fazenda

Nacional nº 74/2007 determinou a suspensão dos seus efeitos. O motivo para tal suspensão foi a expectativa da PGFN de que o Supremo Tribunal Federal desse provimento ao recurso extraordinário interposto pela União Federal contra o acórdão do STJ (MS nº 8.810) que dera azo à elaboração do Parecer PGFN nº 1.087/2004. Ao referido recurso extraordinário foi inicialmente negado seguimento pelo Vice-Presidente do STJ, em decisão (proferida em 2004), segundo a qual a pretensa ofensa do acórdão do STJ ao art. 87, parágrafo único, I, da Constituição seria somente indireta. A União agravou contra referida decisão, e, em 2006, o Ministro Carlos Britto deu provimento ao agravo, determinando a subida do recurso ao STF (recurso que tomou o número 535.077). Essa decisão do Ministro Carlos Britto deu novas esperanças à PGFN, que fez constar da referida Nota Técnica nº 74/2007:

7. Claro está que o eventual provimento do recurso extraordinário em questão permitirá que as decisões contrárias ao Direito proferidas no âmbito do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais possam ser anuladas pelo Ministro da Fazenda, em sede de recurso hierárquico, sem que se tenha a necessidade de ingressar com ação judicial nos moldes acima delineados.

Essa perspectiva de provimento do recurso extraordinário da União fez com que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovasse a recomendação do Procurador-Geral Adjunto de que os efeitos do Parecer PGFN nº 1.087/2004 fossem suspensos. Contudo, após a publicação da Nota PGA/PGFN nº 74/2007, o Ministro Carlos Britto proferiu decisão (em dezembro de 2011) negando seguimento ao recurso, nos mesmos termos da decisão anterior da Vice-Presidência do STJ. Atualmente, está pendente de apreciação o agravo regimental interposto pela União contra a negativa de seguimento de seu recurso extraordinário.

A doutrina nacional, produzida tanto antes quanto depois da publicação do Parecer PGFN nº 1.087/2004, é francamente contrária à possibilidade jurídica de a Fazenda Pública discutir junto ao Poder Judiciário o mérito de um lançamento tributário cancelado por decisão final do Conselho de Contribuintes.⁶ Por sua importância para a história do direito público no Brasil, transcrevam-se, como síntese de todas as manifestações doutrinárias a respeito do tema, as seguintes palavras

⁶ Vide a coletânea de opiniões doutrinárias sobre essa questão na obra coletiva MARTINS (Coord.), 1999. Vide também XAVIER, 2005, p. 136-154, MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 183-184; e ROCHA, 2010, p. 217-230.

de Seabra Fagundes, proferidas em debate acadêmico ocorrido em 1954 (CANTO *et al.* apud ARANHA *et al.*, 1974, p. 129):

O Sr. Seabra Fagundes: (...) a Administração manifesta sua vontade através de um órgão, dois ou mais, conforme estabelecer a lei, e a vontade assim expressa se tem como resultante do exame satisfatório da situação considerada. Ora, se impugnada uma obrigação tributária, diversos órgãos se manifestam e, pela culminação desse processo se apura que há razão do contribuinte ou pretense contribuinte para negar a existência da obrigação, parece que é o próprio criador dela, o Estado, que se considera não credor. E desde que o Estado não se considera credor, não é difícil explicar como possa ele ir a Juízo pedir a declaração de um crédito que já disse não existir, através dos órgãos criados para isso?

Apesar do fraco poder de persuasão dos argumentos contidos no Parecer PGFN nº 1.087/2004, mas talvez pela relevância da matéria, o Senador Francisco Dornelles (2007) apresentou ao Senado Federal o Projeto de Lei nº 09/2007, para acrescentar um parágrafo único ao artigo 45 do Decreto nº 70.235/72, vedando expressamente a propositura de ação judicial, pela União, contra decisão administrativa definitiva em favor do contribuinte. Referido projeto de lei foi emendado no Senado⁷ e aprovado em março de 2008, seguindo para a votação na Câmara dos Deputados. Atualmente o projeto tramita sob o número PL 3.230/2008, aguardando votação no Plenário da Câmara (DORNELLES, 2008).⁸

5 Há jurisprudência contra o direito de a Fazenda Pública pedir a revisão ou a anulação judicial de decisões finais dos órgãos administrativos do processo tributário?

Estamos de acordo com a opinião doutrinária largamente majoritária, no sentido de que o ordenamento jurídico pátrio não permite que a Fazenda Pública requeira no Poder Judiciário a anulação ou a revisão de decisões administrativas dos órgãos responsáveis pelo autocontrole de legalidade do lançamento tributário. Contudo, não concordamos

⁷ A Emenda, apresentada pelo Senador Antônio Carlos Valadares, propõe a introdução de um segundo parágrafo no artigo 45 do Decreto nº 70.235/72, fixando o prazo de cinco anos para a União rever ou anular as decisões administrativas que lhe forem desfavoráveis.

⁸ Em 03 de julho de 2012, a Mesa Diretora da Câmara dos Deputados remeteu o PL à apreciação do Plenário.

com a afirmação, de diversos autores, de que a jurisprudência do STF acolha inequivocamente essa tese.

Schubert Machado (2002, p. 116) e Alberto Xavier (2005, p. 147) afirmam que o STF teria jurisprudência favorável à tese de que as decisões administrativas finais favoráveis aos contribuintes não podem ser objeto de pedido de revisão ou anulação, pelo fisco, junto ao Poder Judiciário. Citam os autores, neste sentido, o acórdão do RE nº 68.253 (1ª Turma, Relator Ministro Barros Monteiro, DJ, 08 maio 1970). No caso examinado no referido acórdão, a Distribuidora Lotérica do Paraná Ltda. pretendia firmar com a Secretaria da Fazenda Estadual do Paraná contrato para a distribuição e venda de bilhetes de loteria. Antes da assinatura da avença, a Distribuidora formulou Consulta ao Delegado Fiscal do Ministério da Fazenda indagando sobre a incidência ou não do imposto do selo sobre o contrato. A autoridade fiscal respondeu que não haveria incidência do imposto. Tal decisão foi mantida pelo Conselho de Contribuintes. Na ação judicial que chegou ao STF, proposta pelo contribuinte e não pelo Fisco, alega-se que o fisco não poderia desconsiderar a resposta à consulta dada ao contribuinte. O STF deu provimento ao recurso do contribuinte, adotando como razão de decidir o argumento de que a resposta à consulta gera direito subjetivo em favor do contribuinte e obriga o Fisco, estando o contribuinte "amparado pelo princípio do direito adquirido".

Não nos parece que o referido acórdão tenha se posicionado sobre a questão específica da admissibilidade, em tese, do ajuizamento de ação, pela Fazenda Pública, contra acórdão administrativo final favorável ao contribuinte. O *leitmotiv* do acórdão foi, sem sombra de dúvida, a confiança que a resposta favorável à consulta gerou no contribuinte. Como argumento secundário, o Relator aduziu que a Emenda Constitucional nº 5/1961 não revogou a legislação específica que determinava a desoneração tributária do contrato assinado pelo contribuinte.

Há outra circunstância que confirma que o acórdão do RE nº 68.253 não pode ser considerado um precedente favorável à inadmissibilidade, em tese, do ajuizamento de ação, pela Fazenda Pública, contra acórdão administrativo final favorável ao contribuinte. É que a defesa do contribuinte se pautou em Parecer de Rubens Gomes de Sousa, autor reconhecidamente favorável à admissibilidade, em tese, da revisão judicial de decisões administrativas desfavoráveis ao Fisco. Pelas referências feitas no acórdão ao Parecer de Rubens Gomes de Sousa, percebe-se claramente que a questão de fato e de direito gira em torno dos efeitos da resposta à consulta. Além do mais, a ação judicial foi no caso concreto manejada pelo contribuinte, e não pelo Fisco.

Os demais precedentes de tribunais superiores citados por Schubert Machado e Alberto Xavier tampouco se posicionam de maneira específica sobre o problema da admissibilidade, em tese, do ajuizamento de ação, pela Fazenda Pública, contra acórdão administrativo final favorável ao contribuinte. Essa admissibilidade é rechaçada claramente, mas somente a título de afirmação *obiter dictum*, nos diversos acórdãos do STJ que declaram a constitucionalidade do recurso hierárquico, dirigido ao Secretário de Fazenda, previsto na legislação fluminense contra as decisões do Conselho de Contribuintes daquele Estado. Nesses acórdãos, é recorrente o seguinte tipo de construção (ROMS nº 12.386, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ, 19 abr. 2004):

Dessa forma, a previsão de recurso hierárquico para o Secretário de Estado da Fazenda quando a decisão do Conselho de Contribuintes for prejudicial ao ente público não fere os princípios constitucionais da isonomia processual, da ampla defesa e do devido processo legal, porque é estabelecida por lei e, ao possibilitar a revisão de decisão desfavorável à Fazenda, consagra a supremacia do interesse público, mantido o contraditório.

Além disso, o contribuinte vencido na esfera administrativa sempre poderá recorrer ao Poder Judiciário para que seja reexaminada a decisão administrativa. Já a Fazenda Pública não poderá se insurgir caso seu recurso hierárquico não prospere, uma vez que não é possível a Administração propor ação contra ato de um de seus órgãos. (destacamos)

6 A decisão administrativa irreformável no plano do processo tributário de estados e municípios. Jurisprudência do STJ

A legislação de diversos estados e municípios prevê a existência de recurso hierárquico aos Secretários de Fazenda, recurso que, no plano federal, restou extinto em 1979, conforme visto acima.

No caso do Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, a legislação em vigor estabelece o recurso hierárquico no art. 266, II, do Decreto-Lei nº 5/1975:

Art. 266. Das decisões do Conselho cabe recurso:

I – para o Conselho Pleno, quando a decisão de Câmara não for unânime ou divergir de decisão proferida por outra Câmara ou pelo Conselho Pleno, relativamente ao direito em tese;

II – para o Secretário de Estado de Fazenda, quando a decisão de Câmara, ou a decisão acordada por menos de $\frac{3}{4}$ (três quartos) do Conselho Pleno, desfavorável à Fazenda, for contrária à legislação tributária ou à evidência da prova constante no processo, e não couber o recurso previsto no inciso anterior, mantido o princípio do contraditório. (destacamos)

Na mesma linha dos argumentos de Gilberto de Ulhôa Canto vistos nas seções anteriores, diversos autores manifestam-se pela inconstitucionalidade de recursos hierárquicos como esse, tidos por violadores da isonomia e da ampla defesa no processo administrativo. José Souto Maior Borges, por exemplo, afirma que a cassação de uma decisão proferida por um órgão plural em instância hierárquica “afeta a independência dos órgãos julgadores” e “representa um retrocesso na racionalização e modernização do processo tributário”, violando a ampla defesa como “um direito fundamental do contribuinte” (BORGES, 2004, p. 222). No mesmo sentido é a posição de Alberto Xavier (2005, p. 100-114) e Sergio André Rocha (2010, p. 242).

O Superior Tribunal de Justiça por diversas vezes julgou conflitos envolvendo a aplicação desse recurso hierárquico previsto na legislação fluminense. O Tribunal sempre rechaçou o argumento da inconstitucionalidade desse recurso hierárquico, tal como se vê nos acórdãos do ROMS nº 11.976 (1ª Turma, Relator Ministro José Delgado, DJ, 08 out. 2001), do ROMS nº 13.592 (2ª Turma, Relator Ministro Paulo Medina, DJ, 02 dez. 2002) e do ROMS nº 12.386 (2ª Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, DJ, 19 abr. 2004). Como se observou na seção acima, é comum encontrar, nesses acórdãos, o argumento *obiter dictum* segundo o qual o recurso hierárquico é um instituto válido, visto que a Fazenda Pública, ao contrário do contribuinte, não pode ir ao Judiciário propor ação contra os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes que lhe sejam desfavoráveis.

Mas há outro aspecto desse recurso hierárquico fluminense em relação ao qual a jurisprudência do STJ é errática; os ministros ora decidem de uma forma, ora decidem de forma oposta. Trata-se da questão relativa ao alcance da cognição do recurso hierárquico: se o mesmo se restringe somente ao exame de vícios ou nulidades patentes relativos aos pressupostos de validade da decisão recorrida, ou se tem alcance amplo, de modo a ferir e rever o próprio mérito da decisão recorrida.

Em relação a essa questão, a 2ª Turma do STJ ora decide num sentido, ora decide em outro. No ROMS nº 16.902 (DJ, 04 out. 2004) e no ROMS nº 24.947 (06.12.2007), ambos relatados pela Ministra Eliana Calmon, a Turma decidiu — por unanimidade — que o recurso hierárquico fluminense tem alcance restrito, não autorizando que o

Secretário de Fazenda realize um “juízo de revisão”. Nesses acórdãos, a Ministra Eliana Calmon, como bem observa Sergio André Rocha (2010, p. 240), cometeu o equívoco de afirmar que, no precedente do MS nº 8.810, analisado e comentado na seção 2 do presente estudo, o STJ teria se pronunciado sobre tal recurso hierárquico da legislação fluminense, quando, na verdade, o MS nº 8.810 somente tratou da legislação federal, na qual, ao contrário da fluminense, não mais possui previsão legal o recurso hierárquico dirigido ao Ministro da Fazenda contra decisões não unânimes do Conselho de Contribuintes. Já no RMS nº 26.228 (Relator Ministro Castro Meira, DJ, 30 abr. 2008) e no AgRg no RMS nº 26.512 (Relator Mauro Campbell Marques, DJ, 27 abr. 2010), a 2ª Turma decidiu em sentido oposto, reconhecendo o caráter amplo da cognição do recurso hierárquico. Veja-se o seguinte trecho do voto vencedor do Ministro Castro Meira no RMS nº 26.228:

Pergunta-se: entendendo o Secretário de Fazenda que o Conselho de Contribuintes não se houve bem ao decidir processo administrativo fiscal e ao reconhecer a decadência do crédito tributário, ele poderia fazer uso desse recurso previsto na legislação?

Entendo que sim. A percepção de claro equívoco no entender do administrador abre a possibilidade da advocatória, já que o prejuízo à Administração encontra respaldo nos genéricos conceitos de ordem pública, justiça fiscal e legalidade fixados na norma em comento.

É curioso que, nesse RMS nº 26.228, julgado em 2008, a Ministra Eliana Calmon acompanhou o Ministro Castro Meira, em sentido diametralmente oposto à posição que sobre a mesma matéria defendera no ROMS nº 24.947, julgado em 2004, e da posição que defenderia no AgRg no RMS nº 26.512, julgado em 2010.

7 Conclusões

O art. 156, IX, do CTN sugere, dá a entender, que a decisão final do processo administrativo tributário favorável ao sujeito passivo poderia vir a ser objeto de uma ação anulatória proposta pela Fazenda Pública. Essa ação anulatória foi defendida por Rubens Gomes de Sousa e Gilberto de Ulhôa Canto como uma forma de substituir o recurso hierárquico dirigido ao Ministro da Fazenda contra as decisões não unânimes dos Conselhos de Contribuintes, visto por ambos os autores — os mais influentes na elaboração do Código Tributário Nacional

— como uma instituição autoritária que deveria ser abolida. Contudo, as sugestões de referidos autores, de criação da figura da ação anulatória no âmbito do processo tributário judicial, nunca prosperaram, mesmo porque esbarram em sérios problemas jurídicos, dentre eles o de transferir do Executivo para o Judiciário a tarefa de constituir o crédito tributário.

O tema da viabilidade jurídica de referida ação anulatória voltou ao centro dos debates com a publicação do Parecer PGFN nº 187/2004, o qual se reveste de extrema fragilidade técnico-jurídica e não desenvolve argumentos convincentes para fundamentar sua conclusão de que as decisões do Conselho de Contribuintes contrárias à Fazenda submetem-se, por força da própria Constituição Federal, ao crivo do Poder Judiciário, sob os seus aspectos de legalidade e juridicidade. É equivocado aplicar mecanicamente ao ato administrativo específico pelo qual o próprio Estado, em seu autocontrole de legalidade, cancela ou anula o lançamento do crédito tributário, a doutrina geral da extensão e da intensidade do controle judicial dos atos administrativos.

Quanto aos recursos hierárquicos aos Secretários de Fazenda, tais como o previsto na legislação fluminense, é extremamente negativo que constituam eles o desaguadouro natural de todo e qualquer processo julgado pelos Conselhos de Contribuintes que seja desfavorável aos interesses fazendários. Serão ilusórias as garantias de contraditório e ampla defesa no processo administrativo se, findo o julgamento colegiado do Conselho, um órgão monocrático submetido diretamente ao Chefe do Executivo puder reverter o seu resultado com ampla margem de cognição do recurso.

Referências

- ARANHA, Luiz Ricardo Gomes *et al.* *Da especialização da justiça tributária*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1974.
- BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 217-226.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. O processo tributário: anteprojeto de lei federal orgânica do processo tributário e respectiva justificação. *Revista de Direito Público*, n. 8, p. 138-168, abr./jun. 1969.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DORNELLES, Francisco. Projeto de Lei do Senado nº 09, de 2007. Acrescenta parágrafo único ao art. 45 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para vedar a propositura de ação judicial, pela União, contra decisão administrativa definitiva em favor do contribuinte. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=79856>. Acesso em: 18 dez. 2012.

DORNELLES, Francisco. Projeto de Lei nº 3.230, de 2008. Acrescenta §§1º e 2º ao art. 45 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para vedar a propositura de ação judicial, pela União, contra decisão administrativa definitiva em favor do contribuinte. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=390016>>. Acesso em: 18 dez. 2012.

FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 8. ed. atual. por Gustavo Binebojm. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva *et al.* (Coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: Ed. MP, 2005. p. 271-292.

GODOI, Marciano Seabra de. Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos conselhos de contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, p. 396-401.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 98, p. 91-99, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218*. São Paulo: Atlas, 2005. v. 3.

MACHADO, Schubert Farias. A decisão definitiva no processo administrativo tributário e o ingresso da Fazenda Pública em juízo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76, p. 102-118, 2002.

MELLO, Rodrigo Pereira de. Conselho de contribuintes e recurso hierárquico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 51, p. 104-113, 1999.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Nota PGFN/PGA nº 74, de 06.02.2007.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Parecer PGFN nº 1.087, de 19.07.2004, *DOU*, 23 ago. 2004.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Portaria PGFN nº 810, de 25.10.2004, *DOU*, 29 out. 2004.

ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 29, p. 441-453, jul./set. 1952.

TORRES, Ricardo Lobo. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo administrativo tributário*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária-Revista dos Tribunais, 1999. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n. 5).

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

GODOI, Marciano Seabra de; ALVES, Marina Vitório. A decisão administrativa irreformável. In: LEITE, Geilson Salomão (Coord.). *Extinção do crédito tributário: homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Fórum, 2013. p. 295-314. ISBN 978-85-7700-788-2.

A DECISÃO JUDICIAL PASSADA EM JULGADO

CRISTIANO CARVALHO

Introdução

O presente livro, competentemente coordenado pelo Professor Geilson Salomão, é uma justa homenagem a José Souto Maior Borges, jurista maior da doutrina tributária pátria. A obra do professor Souto Maior Borges encontra-se no Olimpo dos grandes clássicos tributários brasileiros, e, assim como Aliomar Baleeiro, Amílcar Falcão, Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Paulo de Barros Carvalho, elevou o Direito Tributário a categoria de ciência autêntica (ou “feliz”, consoante título de seu homônimo tomo), sempre com rara e pioneira profundidade filosófica.

O tema geral “extinção da obrigação tributária” é daqueles que exigem tal profundidade, justamente por encontrar-se na fronteira de possibilidades da mera dogmática jurídica, suscitando eternamente problemas difíceis tanto para pensadores do Direito, quanto como para os seus operadores.

1 Decisões judiciais no Direito Tributário

As decisões judiciais no Direito Tributário seguem uma lógica distinta das demais decisões que envolvem litígios, como é o caso do