



# GRANDES QUESTÕES ATUAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

9º volume

Coordenador

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA

Autores

AROLDO GOMES DE MATTOS  
AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO  
BETINA TREIGER GRUPENMACHER  
CLÉLIO CHIESA  
EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO  
EDVALDO BRITO  
FERNANDO FACURY SCAFF  
GABRIEL LACERDA TROIANELLI  
GERD W. ROTHMANN  
HELENO TAVEIRA TÔRRES  
HUGO DE BRITO MACHADO  
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO  
HUMBERTO ÁVILA  
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS  
JOÃO FRANCISCO BIANCO  
JOSÉ CASSIANO BORGES  
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO  
JÚLIO CÉSAR ROSSI  
MARCIANO SEABRA DE GODOI  
MARIA LÚCIA AMÉRICO DOS REIS  
MISABEL ABREU MACHADO DERZI  
PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA  
ROBERTO FERRAZ  
SACHA CALMON NAVARRO COËLHO

**DIALÉTICA**

São Paulo - 2005

# Sobre a Possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em Juízo, Decisões Definitivas dos Conselhos de Contribuintes

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Mestre e Doutor em Direito Tributário. Professor da PUC/MG. Advogado.



## 1. Introdução

O presente artigo tem por objetivo investigar o seguinte problema: proferida pelo Conselho de Contribuintes uma decisão definitiva contrária total ou parcialmente aos interesses do Fisco, poderá a Fazenda Pública ajuizar ação buscando reverter aquela decisão?

A doutrina brasileira sempre respondeu negativamente a essa questão, que de resto parece claramente disciplinada no âmbito federal pelo art. 45 do Decreto 70.235/72: “No caso de decisão [administrativa] definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.”

Contudo, recentemente o Ministro da Fazenda aprovou Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (nº 1.087, publicado no *DOU* de 23.08.2004) cuja conclusão afirma que

“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”.

Assim, o problema voltou a apresentar inegável interesse prático, principalmente depois que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional baixou Portaria (nº 820, publicada no *DOU* de 29.10.2004) definindo as hipóteses materiais e o procedimento para a “submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário”.

## 2. Primeira Questão Prévia: Impossibilidade de os Conselhos de Contribuintes deixarem de aplicar Lei pretensamente Inconstitucional

Antes de responder se é possível a Fazenda Pública reverter em juízo decisões administrativas definitivas em favor do contribuinte,

é necessário uma tomada de posição no que diz respeito a uma indagação prévia: os órgãos administrativos responsáveis pelo julgamento de impugnações e recursos sobre determinado lançamento tributário podem afastar a aplicação de leis e outros atos de mesma hierarquia por considerá-los inconstitucionais?

Entendemos que os órgãos do Poder Executivo responsáveis pelo julgamento de impugnações e recursos tributários da Fazenda e do contribuinte não têm competência para se recusar a aplicar ao caso concreto leis ou tratados internacionais vigentes e eficazes, por considerá-los inconstitucionais. Se esses órgãos administrativos verificam que os pressupostos de fato de determinada lei em vigor estão presentes no caso concreto submetido a seu julgamento, a aplicação da norma não pode ser negada alegando-se que a lei é inconstitucional.

Os autores que defendem posição contrária parecem tratar a questão como se a mesma estivesse ligada à própria supremacia da Constituição<sup>1</sup>, ou à eficácia direta ou indireta da Constituição<sup>2</sup>, o que não é certo. Os que defendemos a *incompetência* dos órgãos administrativos para afastar a aplicação de leis pretensamente inconstitucionais não manifestamos qualquer reserva ao dogma da superioridade da Constituição em relação às leis infraconstitucionais, nem muito menos negamos que a Constituição desencadeia efeitos imediatos sobre os direitos e liberdades do cidadão. Por outro lado, defender a referida incompetência não significa, naturalmente, defender que os Conselhos de Contribuintes devam aplicar normas inconstitucionais ou devam decidir os litígios à margem da Constituição. A questão não se refere à negação ou à afirmação da supremacia da Constituição, mas sim à definição de mecanismos institucionais adequados para assegurar a referida supremacia.

Todos os cidadãos e órgãos políticos e administrativos participam - em sentido amplo - do processo de interpretação e aplicação

<sup>1</sup> Vide MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Processo Administrativo Tributário”, in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário*, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 5, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, pp. 73-74: “Todos os cidadãos, sem exceção, devem respeitar a Constituição (...) toda a ordem jurídica tem seu perfil definido pela Constituição.”

<sup>2</sup> Vide XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 69-70: “Conseqüentemente, os órgãos de aplicação do direito, ao abrigo do princípio da *judicial review*, têm acesso direto à Constituição a fim de controlarem a constitucionalidade das leis.”

da Constituição. Contudo, somente os membros do Poder Judiciário apresentam as garantias institucionais (art. 95 da CF) necessárias para praticar um ato de extrema gravidade<sup>3</sup>: negar *oficialmente* aplicação a uma norma em vigor aprovada pelo Poder Legislativo.

Quando um órgão oficial declara determinada lei inconstitucional, ou deixa de aplicá-la a um caso concreto por motivo de inconstitucionalidade, frustra-se um claro desígnio do Poder Legislativo. No nosso sistema constitucional, não há problema algum em tal frustração, desde que a mesma tenha partido de um outro Poder da República cujos membros tenham ampla imparcialidade, independência e autonomia quanto ao ato de julgar. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 221 (*DJ* de 22.10.1993, Pleno, Relator Moreira Alves), declarou que “o controle da constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é de competência exclusiva do Poder Judiciário” (ementa oficial, 2º parágrafo).

Quando a legitimação para propor ação direta de inconstitucionalidade era tão-somente do Procurador-Geral da República, o STF admitia excepcionalmente que o Chefe do Poder Executivo dos Estados determinasse aos seus órgãos subordinados que deixassem de aplicar lei que considerasse inconstitucional (vide Representação 980, Relator Moreira Alves, *DJ* de 19.09.1980). Contudo, com a ampliação do rol de legitimados para propor a ADI (vide art. 103 da Constituição de 1988), aquela possibilidade não mais se justifica<sup>4</sup>.

Admitir que os Conselhos de Contribuintes decidissem as lides tributárias afastando normas gerais aprovadas pelo Poder Legislativo prejudicaria a independência e a harmonia entre os Poderes. Os Conselhos são órgãos do Poder Executivo, seus membros não têm as garantias institucionais dos magistrados e tampouco desfrutam de um grau de imparcialidade semelhante ao dos juízes (os conselheiros ou são funcionários do Fisco ou são indicados por órgãos de classe dos contribuintes).

É certo - e de há muito um truismo - que a Constituição é a lei máxima da República e gera efeitos diretos sobre todos. Mas as leis ordinárias, que têm presunção de constitucionalidade, também ocu-

<sup>3</sup> *Gravidade* não no sentido de que se trataria de algo preocupante ou negativo. *Gravidade* no sentido de que se trata de uma operação delicada, e de consequências muito profundas.

<sup>4</sup> Neste sentido, vide XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 71-82.

pam uma alta hierarquia no ordenamento e representam a vontade soberana do povo. Não é nada banal ou trivial decidir oficialmente um conflito de interesses afastando o comando de uma *lei* que se sabe aplicável ao caso; portanto, a competência para praticar esse ato deve ser reservada unicamente ao Poder Judiciário<sup>5</sup>. O chamado *judicial review* não é um atributo inerente a todo e qualquer ato de aplicação do direito numa ordem constitucional. A *lei*, diferentemente do decreto e das normas complementares do Direito Tributário (art. 100 do CTN), carrega em si o signo da soberania popular, por isso sua frustração - em nome da Lei Maior - deve ser reservada aos órgãos do Poder Judiciário<sup>6</sup>.

Há autores<sup>7</sup> que, para efeito de responder à questão ora analisada, procuram diferenciar a *declaração* de inconstitucionalidade de uma lei (que não poderia ser praticada pelos Conselhos) do mero *afastamento* da aplicação da lei no caso concreto como questão prejudicial do julgamento sobre o ato administrativo do lançamento (afastamento que poderia ser praticado pelos Conselhos). Ainda que de acordo com a técnica processual seja possível realizar essa distinção, a mesma é ociosa para efeito de dar uma resposta à questão ora analisada. O Supremo Tribunal Federal, quando controla a obediência dos Tribunais à norma procedural do art. 97 da CF, não vacila em decidir que

“a declaração de inconstitucionalidade de norma jurídica *incidenter tantum*, e, portanto, por meio do controle difuso de inconstitucionalidade, é o pressuposto para o Juiz, ou o Tribunal, no caso concreto, afastar a aplicação da norma tida como inconstitucional. Portanto, não se pode pretender, como o faz o acórdão recorrido, que não há declaração de inconstitucionali-

<sup>5</sup> Neste sentido, vide MELLO, Celso Antônio Bandeira de. “O Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário”, *Revista de Direito Tributário*, n. 75, s/d, pp. 12-18.

<sup>6</sup> Naturalmente não temos nenhuma dúvida de que os Conselhos de Contribuintes têm total competência para deixar de aplicar decretos, regulamentos, portarias e outras normas complementares que se mostrem contrárias aos mandamentos constitucionais ou legais. Essa competência em nada afeta a independência e a harmonia entre os poderes.

<sup>7</sup> Vide, por exemplo, PONTES, Helenilson Cunha. “Processo Administrativo Tributário”, in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 5*, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, pp. 581-587 e XAVIER, op. cit., pp. 85-87.

nalidade de uma norma jurídica *incidenter tantum* quando o acórdão não a declara inconstitucional, mas afasta a sua aplicação, porque tida como inconstitucional.” (Ementa oficial do RE 179.170, 1ª Turma, Relator Moreira Alves, *DJ* de 30.03.1998)

Aliás, o art. 97 da CF<sup>8</sup> joga a favor da segurança jurídica e constitui uma explicitação a mais da presunção de constitucionalidade das leis<sup>9</sup>, o que nos leva à seguinte reflexão: se até mesmo nos Tribunais *stricto sensu* o afastamento de uma lei por inconstitucional exige procedimento especial e um consenso potencializado, como poderiam os Conselhos de Contribuintes afastar *sem mais* aquelas mesmas leis?

Naturalmente que, se o STF já houver declarado a inconstitucionalidade de uma lei (no controle difuso ou concentrado), os Conselhos de Contribuintes não só podem como devem deixar de aplicá-la no julgamento das lides administrativas (como aliás consta do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes do âmbito federal).

Um argumento adicional - e de caráter pragmático - no sentido da impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de leis e atos de hierarquia legal pelos Conselhos de Contribuintes é que, terminado o processo administrativo com decisão no sentido da anulação ou mitigação do lançamento por força de inconstitucionalidade da lei instituidora ou reguladora do tributo, a Fazenda Pública não poderá levar a questão ao Judiciário<sup>10</sup>, conforme analisaremos adiante (vide seção 4 *infra*).

<sup>8</sup> “Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.”

<sup>9</sup> Como insistiu o STF no RE 192.212, 1ª Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* de 29.08.1987: “A reserva de plenário da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo funda-se na presunção de constitucionalidade que os protege, somado a razões de segurança jurídica.”

<sup>10</sup> Nesse sentido é a posição de MACHADO, Hugo de Brito. “Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário”, in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário*, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 5, São Paulo: Centro de Extensão Universitária - RT, pp. 150-153. Estamos de acordo com este autor no sentido de que não é razoável admitir que “uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior”.

Diversos autores procuram basear a possibilidade de os Conselhos de Contribuintes afastarem a aplicação de leis por motivo de pretensa inconstitucionalidade no Direito Constitucional a uma “ampla defesa” no processo judicial ou administrativo<sup>11</sup>. Ocorre que o art. 5º, LV, da CF não pode ser interpretado isoladamente. Deve-se buscar uma interpretação que compatibilize a mais “ampla defesa possível” no processo administrativo com os princípios da segurança jurídica e da independência e harmonia entre os Poderes da República. Se nos aferrarmos a uma interpretação literal e isolada do art. 5º, LV, da CF, seremos obrigados a considerar inconstitucional a norma que proíbe que o contribuinte deduza no processo administrativo o mesmo pedido feito perante o Poder Judiciário. É o que dispõe o art. 38, parágrafo único da Lei 6.830/1980, objeto de recente julgamento pelo STF. O julgamento ainda não foi finalizado, mas seis ministros já se manifestaram no sentido da constitucionalidade daquele dispositivo<sup>12</sup>.

### 3. Segunda Questão Prévia: Recursos Hierárquicos e Competência Ministerial para anular Atos da Administração Pública (Súmula 473 do STF e Jurisprudência Recente da 1ª Seção do STJ)

A legislação de alguns Estados e Municípios brasileiros prevê a existência do chamado *recurso hierárquico*, que os Procuradores do Fisco podem manejar contra decisões de última instância dos Conselhos de Contribuintes, que forem contrárias à Fazenda Pública. Os recursos hierárquicos são encaminhados para decisão monocrática do Secretário de Estado ou Municipal da Fazenda. Diversos autores<sup>13</sup> manifestam-se pela inconstitucionalidade de tais recursos hierárquicos, que violentariam a isonomia e a ampla defesa no processo administrativo.

<sup>11</sup> Vide, por todos, XAVIER, *op. cit.*, p.82.

<sup>12</sup> Vide *Informativo* 387 do STF, que noticia o julgamento, dentre outros, do RE 389.893.

<sup>13</sup> Vide GRIESBACH, Fabrício. “O Processo Administrativo Tributário como Garantia Fundamental: Inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico”, in: FISCHER, Octávio Campos. *Tributos e Direitos Fundamentais*, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 45-61 e BORGES, José Souto Maior. “Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais”, in: FISCHER, *op. cit.*, pp. 221-222.

Não há razoabilidade alguma nas legislações que erigem o recurso hierárquico como desaguadouro natural de todo e qualquer processo julgado pelos Conselhos de Contribuintes que seja desfavorável aos interesses fazendários. De nada adiantarão as garantias da ampla defesa no processo administrativo se, findo o julgamento colegiado do Conselho, um órgão monocrático submetido diretamente ao Chefe do Poder Executivo puder reverter o seu resultado com ampla margem de discricionariedade.

Por isso, consideramos que somente naqueles casos em que os requisitos do recurso hierárquico ostentam um mínimo de razoabilidade e objetividade - e sejam cumpridos com seriedade e rigor - pode-se salvar a constitucionalidade do instituto<sup>14</sup>. A 1<sup>a</sup> Seção do Superior Tribunal de Justiça tem jurisprudência no sentido da constitucionalidade dos recursos hierárquicos contra decisões de Conselhos de Contribuintes que atualmente existem nas legislações estaduais, sem que os Ministros tenham entrado na questão da identificação de requisitos minimamente objetivos dos referidos recursos<sup>15</sup>.

No caso do processo administrativo tributário federal, a substituição (a partir de 1979) do antigo recurso hierárquico (dirigido ao Ministro da Fazenda) pelo atual recurso especial (dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais) merece aplausos, pois representou uma clara evolução do sistema de garantias processuais do administrado.

Questão controversa na doutrina<sup>16</sup> é saber se, inexistindo previsão específica de recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda (como atualmente inexistente no âmbito federal), ainda assim seria possível ao

<sup>14</sup> Uma legislação que franqueia o recurso voluntário em termos amplos, exigindo tão-somente que o acórdão recorrido não tenha sido unânime, não passa a nosso ver no teste de razoabilidade. Se a legislação exige que o acórdão recorrido tenha obtido menos de 3/4 dos votos do Conselho Pleno e que, adicionalmente, que seja demonstrado que a decisão recorrida é *manifestamente contrária à lei* ou às provas dos autos, então acreditamos que o recurso seria constitucional, desde que, é claro, esses requisitos de manifesta contrariedade à lei ou à prova dos autos sejam encarados com seriedade e demonstrados com um mínimo de clareza e rigor.

<sup>15</sup> Vide RMS 11.920 (1<sup>a</sup> Turma, Relator Garcia Vieira, *DJ* de 22.10.2001), RMS 11.976 (1<sup>a</sup> Turma, Relator José Delgado, *DJ* de 08.10.2001), RMS 12.021 (2<sup>a</sup> Turma, Relatora Eliana Calmon, *DJ* de 08.04.2002), RMS 12.386 (2<sup>a</sup> Turma, Relator Franciulli Netto, *DJ* de 19.04.2004).

<sup>16</sup> Vide MELLO, Rodrigo Pereira de. “Conselho de Contribuintes e Recurso Hierárquico”, *Revista Dialética de Direito Tributário* 51/1999, pp. 104-113 e, em sentido contrário, XAVIER, *op. cit.*, pp. 107-111.

Ministro anular decisão do Conselho de Contribuintes baseando-se no art. 87, II da CF e nos arts. 19 e 20 do Decreto-lei 200 de 1967<sup>17</sup>.

Sobre a questão, o Superior Tribunal de Justiça ostenta posição que nos parece equilibrada e ponderada, que pode ser sintetizada da seguinte maneira<sup>18</sup>. O Ministro de Estado pode, mesmo na ausência de previsão específica de um recurso próprio (como existia até o advento do Decreto 83.304/1979), controlar a legalidade das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes (primeira parte da Súmula 473 do STF<sup>19</sup>), desde que o faça respeitando o *princípio do contraditório* (vide MS 6.737). Ademais, tal controle ministerial é excepcional e somente atinge o plano da *anulação* (art. 53 da Lei 9.784/1999, primeira parte<sup>20</sup>) por vício *patente de ilegalidade*<sup>21</sup>.

O Ministro não pode, a pretexto de controlar a legalidade dos atos do Conselho, reverter a decisão “por deleite ou por mero capricho” (RMS 16.902), ou ao argumento genérico de que “o colegiado errou na interpretação da lei” (MS 8.810).

No MS 8.810, o STJ decidiu - a nosso ver corretamente - que, não havendo previsão específica de recurso hierárquico no âmbito federal, as decisões do Conselho de Contribuintes não podem ser

<sup>17</sup> “Art. 19. Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, excetuados unicamente os órgãos mencionados no art. 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República.

Art. 20. O Ministro de Estado é responsável, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos da Administração Federal enquadrados em sua área de competência.

Parágrafo único. A supervisão ministerial exercer-se-á através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, nos termos desta lei.”

<sup>18</sup> Vide MS 6.737 (1<sup>a</sup> Seção, Relatora Laurita Vaz, *DJ* de 13.05.2002), MS 8.810 (1<sup>a</sup> Seção, Relator Humberto Gomes de Barros, *DJ* de 06.10.2003) e RMS 16.902 (2<sup>a</sup> Turma, Relatora Eliana Calmon, *DJ* de 04.10.2004).

<sup>19</sup> Súmula 473 do STF: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

<sup>20</sup> “Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”

<sup>21</sup> Ou seja: “(...) o poder de controle e de supervisão do Ministro de Estado não se exercerá dentro do processo fiscal, mas sobre ele (...)” (MELLO, Rodrigo Pereira de. *Op. cit.*, p. 110).

anuladas pelo Ministro de Estado alegando-se simplesmente que o Conselho fez “interpretação menos autorizada” da lei, ou julgou o feito de forma “equivocada”. Em função desse posicionamento unânime da 1ª Seção do STJ, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deve ter pensado: “se não posso anular esse acórdão do Conselho recorrendo ao Ministro da Fazenda, tenho de poder anulá-lo recorrendo ao Poder Judiciário”. Foi com a missão de encontrar justificativas para essa ida ao Judiciário que surgiu o Parecer PGFN 1.087, publicado no *DOU* de 23.08.2004.

#### 4. O Parecer 1.087/2004 do Procurador-Geral da Fazenda Nacional

Desde já afirmamos nosso ponto de vista de que o Parecer padece de graves deficiências técnicas, e dificilmente conseguirá convencer uma parte desinteressada e imparcial sobre o acerto de suas linhas de argumentação jurídica e conclusões. O único ponto em que nos colocamos de acordo com o Parecer é quanto ao equívoco do acórdão do Conselho de Contribuintes mencionado na 1ª Seção do Parecer (Antecedente Histórico). Realmente, o acórdão que anulou a autuação do Fundo de Previdência Privada aplicou muito mal a legislação tributária em vigor<sup>22</sup>, sendo surpreendente que o Conselho tenha tomado tal decisão *de forma unânime*. Contudo, não nos convencemos de que o desacerto (ainda que *grosseiro* como no caso concreto) de um acórdão definitivo do Conselho seja motivo suficiente para que a Fazenda Nacional ingresse com ação judicial requerendo sua invalidação.

<sup>22</sup> Segundo se relata, o Fundo de Previdência discutia no Poder Judiciário (mandado de segurança) se era ou não imune ao imposto de renda relativo aos rendimentos de suas aplicações financeiras, possuindo decisão favorável ainda não transitada em julgado no STF. O auto de infração foi lavrado diretamente contra o Fundo de Previdência, pois não fazia sentido lavrá-lo contra a instituição bancária que lhe pagara os referidos rendimentos e à época própria não fizera as retenções na fonte em função da existência de causa de suspensão de exigibilidade. Segundo se relata, o Fundo de Previdência teria feito a alegação - totalmente errônea - de que a atuação deveria ter ocorrido contra a instituição bancária que lhe pagara os rendimentos. Ora, à época do pagamento dos rendimentos havia ordem judicial suspendendo a exigibilidade do imposto e impedindo a retenção do imposto, portanto os rendimentos fluíram integralmente para o Fundo de Previdência. Em caso de a decisão final do *mandamus* indicar a ausência de imunidade, nada mais natural que o imposto ser exigido do Fundo de Previdência.

Há três ordens de problemas que comprometem seriamente o Parecer: postura infensa e desrespeitosa ao Conselho de Contribuintes, falta de rigor lógico e sistemático no desenvolvimento de sua argumentação jurídica e desmazelo formal ao citar diversas obras e autores sem fazer qualquer referência bibliográfica.

O § 13 do Parecer - com todo respeito -, mais do que uma construção desprovida de qualquer rigor científico, é um atentado ao bom senso. Noticia-se (recorrendo-se a uma fonte não referenciada) que o primeiro recurso julgado pelo Segundo Conselho de Contribuintes em 1934 foi no sentido de relevar a multa imposta ao recorrente e, ato contínuo, afirma-se: “Ou seja, apenas como registro histórico, o Conselho de Contribuintes, desde sua origem, tem certo viés pró-contribuinte.” Ora, partir do resultado do primeiro julgamento de um Tribunal para afirmar categoricamente que este Tribunal, “desde sua origem”, tem certo viés ideológico é atentar contra todo método científico, mas acima de tudo desdenhar do bom senso dos leitores do Parecer. Uma postura um tanto provocadora ao Conselho de Contribuintes é manifestada também no § 15, que busca demonstrar certa equivalência entre “o simples despacho de um chefe de seção” e uma decisão de um conselho de contribuintes<sup>23</sup>.

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 qualquer referência bibliográfica a partir da qual o leitor possa comprovar as posturas do autor citado e que sua obra não restou desconfigurada ou descontextualizada), o Parecer afirma que os atos administrativos podem ser controlados judicialmente tanto sob o aspecto da legalidade (vinculação às regras legais) quanto sob o aspecto da juridicidade (razoabilidade, respeito aos princípios da Administração Pública expressa ou implicitamente previstos na Constituição).

No § 30 do Parecer, ocorre outro salto lógico totalmente arbitrário:

“Se assim o é - e parece ser - não remanesce dúvida quanto à possibilidade de invalidação judicial das decisões do Conse-

<sup>23</sup> O trecho da comparação está entre aspas e o parágrafo recorre à doutrina de Hely Lopes Meirelles. Como não há qualquer referência bibliográfica, não se sabe ao certo se a comparação é do próprio Meirelles, ou se a doutrina foi ou não descontextualizada.

lho de Contribuintes; seja pelo controle de legalidade, seja pelo controle de juridicidade (mérito, que não se confunde com discricionariedade: juízo de conveniência e oportunidade)."

O defeito lógico está em aplicar a doutrina genérica do controle judicial dos atos administrativos a uma espécie muito particular de ato administrativo: o lançamento tributário. Aliás, sobre o lançamento tributário o Parecer não se pronuncia em uma linha sequer. O objetivo da doutrina comentada no Parecer é expandir o controle judicial sobre os atos administrativos, possibilitando que os cidadãos questionem sob diversos cânones (e não somente sob o cânones 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 reconhecimento de parte do próprio titular (Estado) de um possível direito que esse direito não existe ou não lhe compete.

O próprio fato de a multicitada autora Germana Moraes analisar com detalhes o exercício da *discricionariedade administrativa* revela que sua análise não pode ser transposta automaticamente para o âmbito do lançamento tributário, atividade sempre vinculada. Por outro lado, a citação descontextualizada da jurista Lúcia Valle Figueiredo no Parecer (§ 24, *in fine*) já foi repelida pela própria autora<sup>24</sup>.

Também se mostrou equívoco o raciocínio levado a cabo pelo Parecer a partir do dispositivo do art. 5º, XXXV da Constituição: "Dado que nenhuma lesão ou ameaça de direito pode escapar da apreciação do Judiciário, a juridicidade do ato administrativo pode ser aferida por todos os meios processuais previstos no sistema jurídico pátrio (...)." Não se trata de defender que alguém possa ser impedido de levar ao conhecimento do Judiciário lesão ou ameaça a direito seu. Trata-se simplesmente de respeitar a lógica segundo a qual, se a pessoa jurídica de Direito público chegou à conclusão - por órgãos especializados e ao cabo de um processo regular previsto em lei - que não lhe assiste determinado direito creditório frente ao particular, essa mesma pessoa jurídica de Direito público não pode buscar a invalidação judicial daquele reconhecimento que partiu de si mesma.

<sup>24</sup> Cfr. 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 alii* (coords.). *Coisa Julgada Tributária*, São Paulo: MP, 2005, pp. 271-292.

Até porque admitir que o Judiciário conchesse de ação dessa natureza implicaria admitir que o crédito tributário fosse constituído pelos juízes e tribunais, o que subverte completamente a lógica de separação de poderes<sup>25</sup>.

Mas independentemente dessas questões, o fato é que a lei federal que regula o processo tributário administrativo prevê inequivocamente (art. 45 do Decreto 70.235/1972) que "no caso de decisão [administrativa] definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio". A tentativa do Parecer de sustentar suas conclusões mesmo frente a tal dispositivo, propondo sua "interpretação conforme a Constituição", é equivocada por dois motivos: primeiro porque a interpretação do Parecer é antitética com qualquer um dos possíveis sentidos literais do dispositivo; segundo porque a interpretação proposta pelo Parecer não é sustentada por qualquer princípio constitucional ou outra norma principiológica do Código Tributário Nacional.

A respeito do Código Tributário Nacional, Ricardo Lobo Torres demonstra que o mesmo não incorporou as idéias do Anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa no sentido de substituir o recurso hierárquico dirigido à Chefia do Poder Executivo pela ação anulatória que a Fazenda poderia propor na via judicial. Também demonstra o referido autor que nunca chegaram a prosperar as tentativas (defendidas minoritariamente na doutrina por Ulhôa Canto e Rocha Guimarães) de se estabelecer a competência judicial para conhecer de ações de revisão tributária propostas pela Fazenda Pública contra decisões dos Conselhos de Contribuinte<sup>26</sup>.

Enfim, nenhuma das questões de cunho doutrinário e de histórico legislativo realmente pertinentes ao problema foram devidamente tratadas no Parecer da PGFN. As conclusões deste Parecer - de serem aceitas pelo Poder Judiciário - abririam um quadro de extrema insegurança jurídica, pois virtualmente todas as decisões administrativas contrárias aos interesses fazendários (identificados sem mais pelo Parecer com o próprio interesse público - § 40) estariam

<sup>25</sup> Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. "Processo Administrativo Tributário", in: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário. Pesquisas Tributárias*, Nova Série - 5, São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, pp. 177-178.  
<sup>26</sup> Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, pp. 170-176.

sujeitas a revisão judicial. Veja-se o potente arsenal de motivos que autorizariam a Fazenda Pública a buscar em juízo a invalidação de uma decisão do Conselho contrária ao Fisco:

“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 e 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)” (§ 39 do Parecer).

Para elevar o clima de insegurança a um grau máximo - e retirar qualquer importância efetiva aos Conselhos de Contribuintes -, a Portaria PGFN 820 (*DOU* de 29.10.2004) determina que as decisões dos Conselhos e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas ao Poder Judiciário desde que “expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos” e, por exemplo, “cuidem de matéria cuja relevância temática recomende sua apreciação na esfera judicial”, ou ainda “possam causar grave lesão ou patrimônio público”. Não se poderia lograr estabelecer requisitos mais vagos e elásticos, pelo que teria sido mais didático estabelecer francamente que todas as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes que fossem contrárias à Fazenda Pública poderiam ser levadas à apreciação do Poder Judiciário.

Tendo em vista que procurou ser minuciosa e detalhista, a Portaria 820 deveria ter aproveitado o ensejo para definir contra quem os Procuradores deverão propor a ação judicial: se contra a própria União (que estranhamente seria autora e ré), se contra o Ministro da Fazenda a quem segundo o Parecer (§ 14) o Conselho é “diretamente subordinado”, se contra as pessoas físicas dos conselheiros que participaram do julgamento ou se contra o contribuinte que afinal se verá diretamente afetado pela sentença judicial.

## 5. Conclusões

Uma interpretação equilibrada do ordenamento constitucional e legal brasileiro atualmente em vigor leva às seguintes conclusões:

Se os Conselhos de Contribuintes decidirem as lides tributárias afastando normas gerais aprovadas pelo Poder Legislativo, restariam

prejudicadas a independência e a harmonia entre os Poderes. Os Conselhos são órgãos do Poder Executivo, seus membros não têm as garantias institucionais dos magistrados e tampouco desfrutam da mesma condição de imparcialidade (ou são funcionários do Fisco ou são indicados por órgãos de classe dos contribuintes).

É um truismo afirmar que a Constituição é a lei máxima da República e gera efeitos diretos sobre todos. Mas nem sempre é lembrada a verdade incontestável de que as leis ordinárias, que têm presunção de constitucionalidade, também ocupam uma alta hierarquia no ordenamento e representam a vontade soberana do povo. Não é nada banal ou trivial decidir oficialmente um conflito de interesses afastando o comando de uma *lei* que se sabe aplicável ao caso; portanto a competência para praticar esse ato deve ser reservada unicamente ao Poder Judiciário.

É artifiosa e já foi repelida pelo STF a distinção entre a *declaração* de inconstitucionalidade de uma lei (que não poderia ser praticada pelos Conselhos) e o mero *afastamento* da aplicação da lei no caso concreto como questão prejudicial do julgamento sobre o ato administrativo do lançamento (afastamento que poderia ser praticado pelos Conselhos).

Somente naqueles casos em que os requisitos do recurso hierárquico ostentam um mínimo de razoabilidade e objetividade - e sejam cumpridos com seriedade e rigor - pode-se salvar a constitucionalidade do instituto.

É equilibrada e merece aplausos a jurisprudência ao parecer consolidada na 1ª Seção do STJ segundo a qual o Ministro de Estado pode, mesmo na ausência de previsão específica de um recurso próprio, controlar a legalidade das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, desde que o faça respeitando o *princípio do contrário* e de maneira excepcional, atingindo somente o plano da *anulação* por vício *patente* de ilegalidade. Segundo essa linha jurisprudencial, o Ministro não pode, a pretexto de controlar a legalidade dos atos do Conselho, reverter a decisão “por deleite ou por mero capricho” (RMS 16.902), ou ao argumento genérico de que “o colegiado errou na interpretação da lei” (MS 8.810).

Toda essa jurisprudência (que em grande parte concorda com as posições historicamente defendidas nos Pareceres da PGFN<sup>27</sup>) aponta

<sup>27</sup> Vide MELLO, Rodrigo Pereira de. *Op. cit.*, p. 110.

para um sistema seguro de controle de legalidade do lançamento tributário a ser exercido *amplamente* pelos órgãos administrativos colegiados e excepcionalmente e de maneira restritiva pelo Ministro de Estado.

É equivocado aplicar automaticamente 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 significado do controle judicial dos atos administrativos. Se a pessoa jurídica de Direito público chegou à conclusão - por órgãos especializados e ao cabo de um processo regular previsto em lei - que não lhe assiste determinado direito creditório frente ao particular, essa mesma pessoa jurídica de Direito público não pode buscar a invalidação judicial daquele reconhecimento que partiu de si mesma. Até porque admitir que o Judiciário conhecesse de ação dessa natureza implicaria admitir que o crédito tributário fosse constituído pelos juízes e tribunais, o que subverteria completamente a lógica de separação de Poderes.

## A Tributação dos Lucros Auferidos no Exterior por Subsidiárias, Controladas e Coligadas e os Paraísos Fiscais

MISABEL ABREU MACHADO DERZI

Professora dos Cursos de Graduação e Pós-graduação da Faculdade de Direito da UFMG. Professora Titular da Faculdade de Direito Milton Campos. Procuradora-Geral do Município de Belo Horizonte.



### 1. A Tributação no Brasil dos Resultados Auferidos por Coligadas e Controladas no Exterior

De acordo com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, incidem o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro líquido de empresa sediada no Brasil, relativamente aos resultados de suas controladas e coligadas no exterior, acusados em seus respectivos balanços e independentemente de distribuição. Corre perante o Supremo Tribunal Federal o julgamento da ADIn nº 2.588, da Confederação Nacional da Indústria - CNI, visando à declaração da constitucionalidade do art. 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do § 2º do art. 43 do CTN, acrescentado pela Lei Complementar nº 104/2001.

Como se sabe, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 10, dispôs que os lucros ou dividendos disponibilizados (pagos ou creditados) a seus titulares, pessoas físicas ou jurídicas, não sofrerão mais incidência na fonte nem tampouco integrarão a base de cálculo do imposto sobre a renda do beneficiário. Assim, desde então, a tributação dos lucros se fez de forma não cumulativa, extinguindo-se a dupla incidência do imposto (que antes recaía tanto na pessoa jurídica investida e geradora dos lucros, como ainda na pessoa física ou jurídica beneficiária, ou investidora). A lei assentou-se no pressuposto de que a empresa investida (ou geradora dos lucros) fosse efetivamente tributada, caso contrário haveria isenção total, absoluta dos resultados. Confira-se:

“Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou