

*Revista
de Direito
Tributário*

118



CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

AS DECISÕES DO CARF E A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

PAULO DE BARROS CARVALHO

Professor Emérito e Titular da PUC/SP e da USP.
Advogado.

1. Sobre o tema. 2. O primado da certeza do direito e a importância do intérprete na compreensão dos textos jurídicos. 3. O surgimento do crédito tributário e o papel do lançamento tributário. 4. O procedimento administrativo e o controle de legalidade do lançamento. 5. Decisão administrativa irreformável como modo de extinção da obrigação tributária. 6. As condições da ação no direito positivo brasileiro e os requisitos para o processamento de ação popular. 7. Conclusões.

1. Sobre o tema

O estudo dos escritos do Professor Lourenço Vilanova têm-me trazido sempre lições muito fecundas. Uma delas, que tomo como direttriz em minhas atividades de Professor e Advogado é a de que, no saber jurídico, não se pode sustentar separação entre teoria e prática. Para o Professor pernambucano, o *missa é o ponto de intersecção entre a teoria e a prática, entre a ciência e a experiência*. Pontes de Miranda já dissera, em seu *O Problema Fundamental do Conhecimento*, que teoria e prática hão de convergir no processo cognoscente de todo e qualquer objeto, não sendo admissível afirmar o conhecimento

apenas pelo exame de suas manifestações práticas, como também somente por sua dimensão teórica. Quem assim o faz desconhece a matéria de que se ocupa.

Ora, justamente porque é o ponto de intersecção, conjugando teoria e prática, ciência e experiência, o jurista volta-se ao mundo circundante categorizando os fenômenos sociais com os instrumentos próprios da linguagem das normas. Para bem desempenhar sua tarefa, portanto, não basta ao bom jurista o estudo teórico: é preciso que ele atente aos dados incessantemente oferecidos pelo fluxo contínuo e heterogêneo da facticidade jurídica, pois são esses fatos que dão forma ao objeto a ser descrito pela teoria.

Tais reflexões acudiram-me à mente ao travar contato com a notícia de que haviam sido propostas várias ações populares contra decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), proferidas favoravelmente a certos contribuintes. As peças iniciais que veiculavam os pedidos, todas ajuizadas pela mesma pessoa, têm estruturas e conteúdos muito assemelhados: em seu polo passivo figuram a União Federal, os contribuintes beneficiados e até mesmo os conselheiros que participaram das respectivas sessões de julgamento. Como fundamento para o pedido traz de volta toda a discussão sobre a higidez do lançamento, questionando, assim, a própria atribuição de competência legalmente feita ao CARF para anular esse ato administrativo e, conseqüentemente, extinguir a obrigação tributária. Ao fazê-lo, afirma a autora, estaria o Conselho praticando grave "omissão arrecadatória causadora de lesão ao patrimônio público federal". Deve notar-se, ainda, que não há, no teor das peças divulgadas, qualquer referência à existência de fraude, simulação ou da prática de qualquer atividade dolosa pelo contribuinte, pela União ou pelos conselheiros que pudessem viciar o procedimento administrativo julgador. Verifica-se, apenas, o ataque direto à competência outorgada ao Conselho.

A medida causou impacto no meio jurídico e teve significativa repercussão na imprensa, que, rapidamente, divulgou não apenas o teor das demandas, expondo seus argumentos, como também se apressou em anunciar as primeiras decisões da Justiça Federal, reconhecendo a inexistência das condições da ação e, por isso, extinguindo os processos sem o exame de mérito.

Ao tomar ciência desses acontecimentos e com o objetivo de confrontar os dados oferecidos pela experiência com as categorias propostas pelas teorias jurídicas mais avançadas, decidi submeter o assunto aos rigores do padrão científico, a fim de verificar a admissibilidade ou não da iniciativa popular.

Dessa maneira, para imprimir substância ao estudo e poder chegar a conclusões

consistentes, penso que será oportuno tratar, inicialmente, do sobreprincípio da certeza do direito, compreendendo a maneira com que esse valor impregna todo o ordenamento jurídico e comparece em meio aos mecanismos de controle da interpretação das autoridades. Nesse passo, parece-me oportuno emitir algumas palavras sobre a instalação da obrigação tributária por meio da atividade administrativa denominada "lançamento". Servirão tais dizeres para introduzir tópico que descreve o procedimento administrativo tributário instalado com a impugnação do ato administrativo, tomado como instrumento de controle da legalidade, mecanismo para a concretização dos valores da certeza do direito e da segurança jurídica. Feito um retrato da tarefa desempenhada pelo Conselho, será possível, então, passar ao exame do efeito de suas decisões e, em seguida, avaliar se o ordenamento jurídico brasileiro permite o reexame de lançamento anulado pelo CARF por meio de ação popular proposta na forma em que se deu com aquelas peças que ganharam os noticiários.

2. O primado da certeza do Direito e a importância do intérprete na compreensão dos textos jurídicos

Tenho considerado o direito como corpo linguístico que se manifesta sob a forma de textos, vertidos sobre a região material das condutas intersubjetivas, em função prescritiva e cujo produto interpretativo é denominado *norma jurídica*. Dessa singela definição já se podem entrever dois importantes traços impressos no âmbito de todo e qualquer ordenamento: (1) tem o direito finalidade de prescrever condutas aos sujeitos, atuando no propósito de estabilizar as expectativas dos destinatários e de imprimir estabilidade às relações interpessoais; e (2) cabe ao intérprete o papel de protagonista na construção de sentido das regras que compõem dado ordenamento, pois é ele que adjudica conteúdo à mensagem legislativa, para compreender o comando jurídico e dirigir as condutas intersubjetivas.

A tomada de consciência com relação a esses aspectos fundamentais é momento de grande relevância no processo de compreensão do sistema do direito positivo brasileiro. Isso porque o bom sucesso de um ordenamento dependerá do quão bem se desenvolva a comunicação de suas normas: devem ser elas transmitidas de maneira que evite, ao máximo, a incerteza de suas diretivas, garantindo que os destinatários das prescrições saibam, precisamente, a conduta que a eles é permitida, proibida ou obrigada. A esse *valor*, que se manifesta em todo e qualquer enunciado que mostre a preferência em favor da objetividade, uniformidade e efetividade da transmissão das prescrições jurídicas, tenho chamado de *sobreprincípio da certeza do direito*.

Por outro lado, a multiplicidade crescente e infundável de aspectos com que se manifesta o real, exige dos sujeitos competentes acentuado esforço para produzir novos documentos normativos aptos a regular as condutas intersubjetivas, dirigindo-as em conformidade aos anseios da sociedade que se pretende disciplinar. Esse processo costuma vir associado ao incremento do número de sujeitos credenciados para produzir ordens jurídicas e, logo, da quantidade de agentes habilitados a interpretar – autenticamente, como dizia Kelsen – e inserir novas normas no sistema.

De ver está que o aumento dos focos ejetores de normas contribui para que também seja maior o número de intérpretes autorizados e, por conseguinte, de interpretações acatadas pelo sistema como legítimas. Tal pluralidade de sentidos construídos que aparece como sintoma da crescente e irreversível complexidade da vida social, mostra-se verdadeiro obstáculo à pretensão de objetividade e clareza que deve ter o direito para cumprir sua função de ordenar a conduta de seus destinatários.

Nutro a convicção de que a inserção do valor *certeza jurídica* em um ordenamento qualquer dá-se como decorrência da própria função do direito: para que possa regular as situações aliorrelativas, devem as autoridades

competentes exprimir seus comandos de maneira uniforme e objetiva, garantindo a previsibilidade e a estabilidade das diretivas em coerência com aquilo que se prescrevera nas normas já estabelecidas.

Se, no entanto, é razoável afirmar que essa estimativa está presente em toda ordem jurídica, não se pode asseverar que a certeza do direito assumirá a mesma forma também em todas elas, pois infinitas são as modalidades segundo as quais se torna possível outorgar objetividade a esse princípio.

No ordenamento jurídico brasileiro percebe-se a preocupação para com esse valor a cada enunciado que, implícita ou explicitamente, sugere a preferência pelo emprego de instrumentos que contribuam para a objetividade e clareza de suas prescrições. É esse o timbre que advém da leitura de expedientes como o princípio da legalidade, o duplo grau de jurisdição, o primado da segurança jurídica, dentre outros tantos mais recentes, como a criação dos regimes de súmulas vinculantes e recursos repetitivos. Todas essas medidas têm como veio condutor a preferência pela previsibilidade, uniformidade e estabilidade no produto da interpretação e aplicação das normas, servindo como mecanismo para que se possa conferir *certeza* ao destinatário quanto ao sentido dado aos comandos jurídicos, firmando-se o que dele se espera como conduta *conforme ao direito*.

Importa chamar atenção para a circunstância de que essa certeza a que me refiro é de interesse não apenas do indivíduo sujeito ao cumprimento da conduta prescrita, mas também – e especialmente – da pessoa que emite essas ordens e pretende vê-las cumpridas. Sem que seja conferida certeza ao teor da mensagem produzida pela autoridade jurídica, não haverá entendimento e não se aperfeiçoarão as condições para que atinja o direito aquele mínimo de eficácia de que já falava Kelsen.

É por isso que os princípios da certeza do direito e da segurança jurídica espraiam-se por todo o ordenamento, na qualidade de vigas-mestras que sustentam o sistema. Seus

efeitos irradiam-se, inclusive, pelos processos administrativos tributários, concretizando-se mediante a observância ao devido processo legal, assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição da República. Este realiza o sobreprencípio da segurança jurídica na medida em que o modo de seu processamento e os limites às suas decisões encontram-se integralmente prescritos na legislação ordinária. Dá também objetividade ao valor da certeza do direito, pois atua como mecanismo de controle das interpretações do ordenamento que são construídas pelos muitos sujeitos competentes para lavrar lançamentos tributários, expurgando aquelas consideradas dissonantes das orientações do sistema, fazendo-o sempre em concordância com as disposições legais.

3. O surgimento do crédito tributário e o papel do lançamento tributário

Pois bem, apontados os vetores axiológicos que devem instruir o fluxo do percurso interpretativo na compreensão do papel reservado pelo direito às instâncias do procedimento administrativo fiscal desempenhado no CARF, convém ainda esboçar algumas palavras sobre o surgimento do crédito tributário e as modalidades de normas individuais e concretas que se ocupam de sua constituição. Tal instante do discurso tem o propósito de trazer ao centro da discussão algumas características dessas normas que apresentam relevância para a justificação de um mecanismo administrativo de controle de sua legalidade.

Tomemos o crédito tributário em sua acepção estrita, vale dizer, como direito subjetivo do sujeito ativo, ao qual se contrapõe o débito tributário, entendido como dever jurídico do sujeito passivo. Como elemento indissociável da obrigação tributária, o crédito de que falamos surge no mundo jurídico no exato instante em que se opera o fenômeno da incidência, com a aplicação da regra-matriz do tributo. Isso porque, como já assinaei¹ tinhas acima, antes do relato

em linguagem competente, com emissão de norma individual e concreta, não há que se falar em fato jurídico tributário e na respectiva obrigação.

Aliás, cogitar de incidência, nesse domínio, implica pressupor a linguagem das autoridades competentes projetando-se sobre o campo material das condutas intersubjetivas, para objetivá-las deonticamente. É desse modo que atua o direito, vertendo-se sobre os comportamentos humanos.

As unidades normativas descrevem ocorrências, colhidas no ambiente social, e atrelam ao acontecimento efetivo desses eventos o nascimento de uma relação jurídica entre dois ou mais sujeitos de direito. Na instância normativa, tratando-se de regras gerais e abstratas, temos a previsão hipotética implicando a prescrição de um *vinculum juris*; no plano da realidade, um enunciado factual que se quadra na classe da hipótese e o surgimento de um liame correspondente, com a especificação das pessoas e da conduta, bem como do objeto dessa conduta.

Agora, é importante dizer que não se dará a incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras regras, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, ou individuais e concretas.

Desse modo, conclui-se que o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito tributário significa verter em linguagem jurídica competente o fato e a respectiva relação tributária, objetivando o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto da prestação, no bojo de norma individual e concreta. Essa é a configuração linguística hábil para constituir fatos e relações jurídicas, sendo o veículo apropriado à sua introdução no ordenamento.

Cumpra assinalar que a formalização do crédito tributário pode ser feita tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento tributário (art. 142, do CTN), quanto pelo próprio contribuinte, em cumprimento a normas que prescrevem deveres instrumentais (art. 150, do CTN). Cabe à autoridade administrativa ou ao contribuinte, conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato e da obrigação tributária, com o que fará surgir o correspondente crédito fiscal. Para os fins deste estudo, dediquemos nossa atenção à primeira dessas modalidades: constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa.

Se celebrado pelo Poder Público, mediante iniciativa que a lei prevê, seja de modo originário, seja em caráter substitutivo daquele que o contribuinte não fez em tempo hábil, utilizaremos o nome "lançamento" referindo-se, assim, não apenas aos documentos que já costumam carregar essa alcunha, mas também àqueles inseridos em meio às prescrições veiculadas por autos de infração e imposição de multa.

Prescreve o art. 142 do Código Tributário Nacional que "*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*", podendo ser realizado (i) com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro que contenha informações sobre matéria de fato, indispensáveis à realização daquele ato administrativo; ou (ii) de ofício, quando ausente ou incorreta a norma individual e concreta cuja emissão incumbia ao próprio sujeito passivo (arts. 147 e 149 do CTN).

Entre as decisões tomadas pelo legislador brasileiro no campo da permissão tributária, releva acentuar o caráter privativo da realização do lançamento para as autoridades administrativas.¹ Ao concretizar tal

1. Intuindo, contudo, que isso não seria possível, porque a experiência jurídica efetiva revela o empenho dos administrados, editando, também, normas indivi-

duais e concretas no âmbito dos tributos, aquele mesmo legislador determinou que essa atividade do sujeito passivo, bem como seu produto, serão "lançamentos por homologação", uma vez que ficam sujeitos ao controle do Poder Tributante. E dar-se-á esse controle por atos de homologação, quer na forma expressa, praticada por agentes investidos de competência específica, quer na modalidade tácita.

Por isso mesmo, considero o lançamento como ato administrativo, da categoria dos simples, constitutivos ou modificativos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u' a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela identificação dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido. A natureza constitutiva do lançamento tributário decorre do fato de que, não obstante seu antecedente se caracterize pela declaração do acontecimento do evento previsto na hipótese da norma geral e abstrata, esse relato constitui o fato jurídico tributário. O enunciado projeta-se para o passado, recolle os vestígios do evento e, ao descrevê-lo, constitui-se como fato jurídico tributário. No consequente da norma individual e concreta, por sua vez, o enunciado relacional institui uma relação jurídica de cunho patrimonial, perfeitamente individualizada quanto aos termos-sujeitos e quanto à conduta-prestação, que é seu objeto. Temos, aí, outro enunciado, de índole relacional, constituindo, no hemisfério jurídico, um direito subjetivo e um dever jurídico que, até então, inexistiam.

No rol das características do lançamento tributário está a *manifestação de vontade do Estado*, sempre decorrente de disposições *ex lege*, expresso, de maneira individual,

duais e concretas no âmbito dos tributos, aquele mesmo legislador determinou que essa atividade do sujeito passivo, bem como seu produto, serão "lançamentos por homologação", uma vez que ficam sujeitos ao controle do Poder Tributante. E dar-se-á esse controle por atos de homologação, quer na forma expressa, praticada por agentes investidos de competência específica, quer na modalidade tácita.

concreta, pessoal, para a consecução de seu fim, de criação de utilidade pública, de modo direto e imediato, tudo, é óbvio, para produzir efeitos de direito.

4. O procedimento administrativo e o controle de legalidade do lançamento

Tem-se por *procedimento administrativo* a conjugação de atos e termos, organizados harmonicamente, para a obtenção de resultado que se substancia em ato expressivo e final da vontade do Estado, enquanto Poder Público, no desempenho de suas funções. Interessa-nos aludir a uma forma precisa de procedimento administrativo, qual seja, a procedimento administrativo tributário, que tem como conteúdo a discussão do ato de lançamento, ou do ato de imposição de penalidade.

Cumpra acentuar que tal procedimento apresenta-se como sistema de controle de legalidade dos atos administrativos e é assegurado pelo art. 5º, LV, da Constituição da República. A decisão de primeira instância exerce o primeiro controle; o acórdão do tribunal administrativo visa, também, à verificação da validade do ato exarado pela autoridade recorrida; e, às vezes, câmaras superiores exercitam a análise da legalidade do próprio acórdão expedido pelo órgão colegial.

Se atinarmos à lição categórica de Seabra Fagundes,² mediante a qual administrar é aplicar a lei de ofício, poderemos reconhecer nessa atividade, de rigoroso e sistemático controle da legalidade, um signo expressivo da função administrativa, exercitada na plenitude de seu conteúdo existencial.

Do quanto se disse, até aqui, já é possível apontar conclusão de grande relevância: o procedimento administrativo tributário compõe-se de uma sucessão de atos tendentes a exercitar o controle de juridicidade do lança-

2. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, Rio de Janeiro, Forense, 1967.

mento, da imposição de multa, da notificação de qualquer deles ou de ambos, a fim de que a atividade desenvolvida pela Administração Pública atinja seu objetivo último: concretizar o primado da certeza do direito por meio da exata e fiel aplicação da lei tributária.

Desse modo, sempre que pairar dúvida sobre o teor de juridicidade do lançamento, caberá ao sujeito passivo impugnar o ato, suscitando aquele controle. Desencadeará, assim, uma série de outros atos e termos, propiciando ensejo para a decisão de primeira instância, que nada mais é que a manifestação acerca da compatibilidade do ato praticado para com as prescrições do ordenamento, manifestação esta emanada por um órgão superior à autoridade competente para realizar o ato de lançamento. Insatisfeitas quaisquer das partes, o particular ou a autoridade fiscal lançadora podem interpor recurso da decisão expedida pelo órgão *a quo*, provocando, novamente, um controle de legalidade, agora mais especializado, e cercado de prerrogativas mais solenes e importantes: a deliberação de um órgão colegial, de estrutura paritária, como é o caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A necessidade de ser exercido o controle decorre do fato de que, apesar de a atividade administrativa trazer insita a presunção (*juris tantum*) de legitimidade, cabe ao Fisco, a requerimento do contribuinte, examinar o assunto com maior minúcia, para apurar sua conformação aos critérios fixados em lei. Tudo, para que sejam respeitados os direitos e garantias fundamentais assegurados ao sujeito passivo da relação tributária.

O poder que tem a Administração para reexaminar seus atos é reconhecido pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, que, acerca do tema, na esteira do que preconiza o art. 53 da Lei n. 9.784/1999, editou a Súmula n. 473: "A administração pode anular seus próprios atos, eivados de vícios que os tornem 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".

Referida Súmula abrange os atos administrativos genéricos, devendo ser respeitadas, obviamente, as particularidades jurídicas inerentes a cada modalidade específica integrante dessa categoria de atos. No âmbito tributário, por exemplo, é inadmissível falar-se em revogação do ato de lançamento, fundamentada em razões de conveniência ou oportunidade, pois uma de suas características é a "vinculação". O respectivo controle deve consistir, portanto, no exame da legalidade, de modo que o ato jurídico administrativo de lançamento será nulo se veiculado sem observância de algum pressuposto normativo (vg., caso o fato jurídico tributário não tenha ocorrido ou o sujeito passivo indicado for diverso daquele que deveria integrar a obrigação tributária).

Os caminhos pelos quais essa anulação pode ser desencadeada encontram-se no art. 145 do Código Tributário Nacional, sendo autorizada nas hipóteses em que haja (i) impugnação do sujeito passivo; (ii) recurso de ofício; ou (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149 daquele Diploma normativo. Verificados vícios no ato administrativo de lançamento, a autoridade fazendária não só pode, como *deve* proceder à sua anulação, no exercício do já referido controle de legalidade.

5. Decisão administrativa irreformável como modo de extinção da obrigação tributária

Ultrapassada toda a fase de controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, este se torna, nas palavras de Alberto Xavier,³ *irrevisível* ou *imodificável* pela Administração. Trata-se de preclusão processual, que garante estabilidade às relações Estado-contribuinte, limitando o poder de reexame

3. *Do Lançamento - Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, Rio de Janeiro, Forense, 1997, p. 268.

da situação definitivamente julgada em processo administrativo tributário: (i) preclusão interna, impedindo a reapreciação do ato no próprio procedimento em que foi praticado; e (ii) preclusão externa, inviabilizando novo julgamento em processo ulterior e distinto, de natureza administrativa ou judicial.

Por isso mesmo, a decisão administrativa irreformável (equivale a dizer, aquela da qual não cabe mais recurso aos órgãos da Administração) é posta como causa extintiva do crédito tributário, consoante o item IX, do art. 156, do Código Tributário Nacional.

O ato administrativo irreformável que favorece o sujeito passivo, e, desse modo, extingue o crédito tributário, pode consistir na negação da existência do vínculo que se supunha instalado, como também decretar a anulação do lançamento. Quanto à primeira hipótese, considera-se que o fato jurídico tributário e a correlativa obrigação foram constituídos pela linguagem que o sistema do direito positivo dá por competente, verificando-se uma linguagem de sobrenível que a desconstituiu, juridicamente. No que diz respeito à situação da decisão administrativa irreformável que ataca vícios de constituição do crédito, anulando-o, sem ingressar no mérito, o entendimento administrativo volta-se para a ilegalidade do ato de lançamento. Em ambas as hipóteses, há extinção do crédito tributário.

Ora, quando um órgão administrativo decide qualquer litígio entre o particular e a Administração Pública, é o próprio Estado que está manifestando sua vontade. Essa decisão tem efeito vinculante para a própria administração, acarretando duas consequências: "a insuscetibilidade da revisão judicial desses atos por iniciativa da própria Administração e o dever de execução daquelas decisões".⁴

A decisão terminativa do processo administrativo tributário é definitiva para o ente tributante, pois consiste no ato final do con-

4. Alberto Xavier, ob. cit., p. 320.

trole de legalidade do lançamento, pelo qual a Administração, exercendo competência privativa legalmente fixada, examina aquele ato administrativo, decidindo mantê-lo ou não. Disso decorre que a decisão administrativa favorável ao contribuinte, que reconhece a inexistência do débito tributário, não consiste em mera reforma do lançamento, mas em verdadeira anulação da norma individual e concreta introduzida no ordenamento por aquele ato. Com essa espécie de decisão, o lançamento extingue-se, deixa de existir.

Essa, por si só, já configura uma das razões pelas quais o Judiciário não pode reformar a decisão administrativa extintiva do crédito tributário: não compete ao Judiciário "lançar" tributos. O "não lançamento" pela Administração não pode ser substituído pelo "lançamento" do Judiciário.

Ademais, se o ordenamento jurídico atribui a determinados órgãos o poder de julgar conflitos entre a Administração e o contribuinte, cabe a esses órgãos manifestarem a vontade da própria Administração, naquilo que julgam.

No que diz respeito ao processo administrativo federal, há disposição legal expressa nesse sentido. Nos termos do art. 42, do Decreto n. 70.235/1972, a decisão contrária à Fazenda Nacional e, portanto, favorável ao sujeito passivo, é definitiva, adquirindo a qualidade de uma verdadeira "coisa julgada formal" no sentido de que não se admite que qualquer sujeito, inconformado com a apreciação feita pelos órgãos de autocontrole administrativo, vá em busca de socorro judicial, no intuito de anular decisão desses órgãos.

Além disso, não se pode olvidar que, uma vez desconstituído o lançamento por decisão administrativa, é impossível sua reconstituição judicial. O art. 142, *repetitum*, não admite "lançamento judicial", ou seja, reconstituição do crédito tributário pelo poder Judiciário.

A anulação, pelo Poder Judiciário, de decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com a consequente (re)

constituição de crédito tributário extinto em processo administrativo, feriria, também, os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito, a que aludi no início deste texto.

Os atos administrativos são, por sua própria natureza, susceptíveis de revisão. Mas a revisão não é uma possibilidade permanentemente aberta e ao alcance de qualquer um. Na verdade, ela deve ser exercida segundo as normas legais aplicáveis e no tempo estipulado pela lei. Assim, quando as normas legais preveem recursos voluntários, especiais e de ofício, como meios para revisão de pronunciamentos anteriores, e atribui seu julgamento à competência de determinado órgão, esgota o elenco de medidas administrativas que são necessárias para a obtenção do definitivo ato da Administração Pública em torno do assunto, após o que preclui a possibilidade de reabrir a questão por qualquer meio.

Quando o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais cancela um lançamento, reconhece a inexistência da obrigação tributária assim como formalizada na instância inferior. Sendo esse um órgão julgador administrativo da esfera federal, sua manifestação implica afirmação do próprio credor acerca da inexistência de valores a título de tributo, feito no âmbito de procedimento próprio, com suporte em disposições legais vigentes. Se a lei não dá respaldo à constituição do crédito, conforme a própria Administração tenha certificado, descabe qualquer tentativa de *reverti*, em Juízo, o resultado de tais atos.

6. As condições da ação no direito positivo brasileiro e os requisitos para o processamento de ação popular

As chamadas "condições da ação" consistem nos requisitos necessários ao exercício do direito de ação, voltado à obtenção da prestação jurisdicional do Estado. São três esses requisitos: (i) interesse de agir; (ii) legitimidade; e (iii) possibilidade jurídica do pedido.

O interesse de agir ou interesse processual é aquele que leva alguém a procurar uma solução judicial para que possa ver satisfeita sua pretensão.

Verifica-se quando presente um obstáculo impeditivo do gozo de determinado direito, sendo caracterizado pela necessidade e utilidade do provimento jurisdicional, ou seja, a *necessidade* da realização do processo e a *adequação* do provimento jurisdicional tutelado.

A legitimidade *ad causam* é a atribuição, pela lei, do direito de demandar, de propor ação. É a qualidade para estar em juízo, em relação a determinado conflito trazido ao exame do magistrado.

Normalmente, a legitimação para a causa pertence ao possível titular do direito material, posto que, nos termos do art. 6º, do Código de Processo Civil, a ninguém é permitido pleitear, em nome próprio, direito alheio. Esse mesmo dispositivo, porém, traz uma ressalva (*salvo quando autorizado por lei*), possibilitando hipóteses de "legitimidade extraordinária", em que uma pessoa é, em caráter excepcional, autorizada a estar em juízo no interesse de outrem. Para tanto, porém, é imprescindível expressa prescrição legal.

A possibilidade jurídica do pedido consiste na existência, no sistema do direito positivo, de normas que fundamentem a pretensão buscada, bem como a ausência de prescrições impeditivas da concessão do provimento jurisdicional pleiteado. Nas palavras de Arruda Alvim,⁵ "ninguém pode intentar uma ação, sem que essa providência esteja, em tese, prevista, ou que a ela óbice não haja, no ordenamento jurídico". Pode ser definida, ainda, como a compatibilidade entre a demanda e a ordem jurídica nacional. Havendo algum conflito entre a ação proposta e as normas que integram o direito positivo brasileiro, inexistirá possibilidade jurídica do pedido e, conseqüentemente, deverá ser extinto o processo sem julgamento do mérito, por carência de ação.

5. *Manual de Direito Processual Civil*, vol. 1, São Paulo, RT, 1996, p. 347.

Referida compatibilidade, esclarece Cândido Rangel Dinamarco,⁶ deve dar-se em relação ao pedido e à causa de pedir. "O *petitum* é juridicamente impossível quando se choca com preceitos de direito material, de modo que jamais poderá ser atendido, independentemente dos fatos e das circunstâncias do caso concreto (pedir o desligamento de um Estado da Federação). A *causa petendi* gera a impossibilidade da demanda quando a ordem jurídica nega que fatos como os alegados pelo autor possam gerar direitos (pedir a condenação com fundamento em dívida de jogo)".

Tecidos esses esclarecimentos a respeito das condições da ação, salta aos olhos a impossibilidade da demanda quando a ordem jurídica nega que fatos como os alegados pelo autor possam gerar direitos (pedir a condenação com fundamento em dívida de jogo)".

Não obstante o caráter de extrema especialidade que envolve a ação popular, sua admissibilidade também está condicionada ao preenchimento das "condições da ação". Vejamos, então, como os conceitos estabelecidos se amoldam às peculiaridades da ação popular, identificando os requisitos necessários ao seu exercício.

O Texto Constitucional, em seu art. 5º, inciso LXXIII, assegura, a qualquer cidadão brasileiro, o exercício da ação popular, *quando verifique a existência de ato nulo ou anulável de que tenha decorrido ou possa decorrer dano ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural*. Sua regulamentação deu-se pela Lei n. 4.717/1965 que, mesmo anterior à atual Carta Magna, foi por ela recepcionada, sendo válida e vigente. Trata-se, portanto, de expediente previsto pelo constituinte e devidamente regulamentado, dispondo sobre o pedido de desconstituição do ato praticado em detrimento do patrimônio público ou de recomposição do patrimônio lesado (no caso de ação popular corretiva).

6. *Instituições de Direito Processual Civil*, vol. 2, 2ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2002, p. 301.

Consoante essa linha de raciocínio, será carente de ação o autor, por impossibilidade jurídica do pedido, quando a ação popular proposta não indicar a lesão ocasionada pelo ato impugnado ou vício que o macule, pois nesse caso não haveria que se falar em anulação do ato ou correção da lesão. Posto isso, e considerando as particularidades da situação examinada, em que o CARF anulou lançamentos tributários, com a consequente extinção dos créditos neles consignados, em estrito cumprimento das atribuições que lhe foram legalmente estipuladas, não se verificou qualquer lesão ao patrimônio público. Não se trata de "dispensa arrecadatória", contrária aos interesses do Erário. Tem-se, nessa hipótese, aplicação da lei, que confere ao citado órgão a competência para revisar os atos administrativos lavrados contra os contribuintes.

O interesse de agir, consistindo na necessidade do uso das vias judiciais para a satisfação da pretensão, é verificado, no âmbito da ação popular, pela necessidade do provimento judicial para que o cidadão possa salvaguardar o patrimônio público lesado ou ameaçado de lesão por atos administrativos ilegais. Nesse caso específico, o interesse de agir não corresponde a uma satisfação do interesse pessoal do autor, mas a uma aspiração de toda a sociedade, consistente na preservação dos valores econômicos, culturais e morais do Estado. O interesse de agir estará configurado, portanto, quando se verificar a correlação entre o ato lesivo impugnado e o pedido de anulação desse ato. A evidência, também esse pressuposto não está presente nas ações populares examinadas. Não há como cogitar de interesse de agir relativo à pretensão anulatória de ato que, como demonstrado, foi exarado com observância às disposições legais.

Com efeito, não estão presentes os requisitos necessários ao regular processamento das ações populares que propugnam pela anulação de decisões do CARF. Inexiste possibilidade jurídica do pedido e, por conseguinte, ausente é o interesse de agir, sendo

imperativa a extinção das referidas demandas sem julgamento do mérito.

7. Conclusões

Vimos de ver que a criação de mecanismo interno para controle de legalidade das normas produzidas pelos agentes da Administração tem forte inspiração nos sobreprincípios da certeza do direito e da segurança jurídica. São instrumentos construídos no ordenamento para imprimir objetividade a esses valores fundamentais, cuja presença se faz sentir em toda e qualquer ordem jurídica, para que possa ela atingir seus propósitos e cumprir aquele mínimo de eficácia de que fala Kelsen.

Dadas as diretrizes que devem orientar o trabalho da Administração, em especial a importância outorgada pelo ordenamento aos princípios que compõem o art. 37 da Constituição da República, é imprescindível que os sujeitos encarregados da produção das normas individuais e concretas administrativas – como é o caso do lançamento de tributos – atenham-se ao fiel cumprimento da legislação tributária, aplicando-a de maneira mais uniforme, objetiva e condizente com as demais prescrições do ordenamento jurídico.

A sequência de atos a que chamei de "procedimento administrativo tributário" contribui para que esses valores sejam preservados em meio à pluralidade das interpretações construídas pelos diversos sujeitos encarregados de produzir lançamentos tributários. A chancela de órgão superior aos auditores, apto a exercer o controle de juridicidade dos atos administrativos, auxilia a difícil tarefa de dar harmonia às interpretações dos textos legais, proporcionando a clareza que interessa não apenas aos contribuintes, mas também à própria Administração, na qualidade, igualmente, de destinatária das normas jurídicas tributárias, devendo-lhes obediência.

Importante ressaltar que são apenas duas as hipóteses de constituição do crédito

previstas no Código Tributário Nacional: (i) mediante lançamento, realizado pela Administração; e (ii) por norma individual e concreta emitida pelo próprio sujeito passivo, procedimento este conhecido como "lançamento por homologação". Portanto toma-se possível afirmar que, no sistema jurídico brasileiro, não se permite ao Poder Judiciário constituir crédito tributário por meio de decisão em julgamento de ação popular.

O "lançamento tributário", prescreve o art. 142 do Código, é de competência privativa da Administração. Todavia, dada a maior praticidade e facilidade de instrumentalização das obrigações tributárias, o ordenamento pátrio prevê a possibilidade de norma individual e concreta, com conteúdo semelhante ao do lançamento tributário, ser produzida pelo contribuinte. Ponto em comum de ambos os atos é sua sujeição ao controle do Poder Tributante. Assim, mesmo se praticada pelo particular, a constituição do crédito submetesse a controle de legalidade, realizado pela Administração, podendo esta, caso concorde, homologá-lo expressa ou tacitamente, ou, discordando em algum aspecto, lavrar ato de lançamento, substitutivo daquele trazido ao mundo jurídico pelo particular.

Em qualquer hipótese, a palavra final é sempre da Administração. Como visto, o procedimento administrativo tributário se consubstancia numa sucessão de atos tendentes a exercer o controle de juridicidade do lançamento, a fim de que a Administração Pública aplique a lei tributária de forma exata e fiel. No correr desse procedimento, comparecem tanto o contribuinte como a autoridade fiscal, submetendo-se a julgamento do órgão administrativo competente. Ainda, insatisfeitas quaisquer das partes, é permitida

a interposição de recursos, buscando, com isso, a manifestação de um órgão administrativo mais especializado, que esclareça eventuais dúvidas e proceda à apropriada aplicação da lei.

Desse "jogo de linguagens" que é o procedimento administrativo, participam os particulares e a Administração, reconhecendo, ambos, a supremacia da deliberação do órgão competente, *in casu*, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Por esta razão, ultrapassada toda a fase de controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, a última palavra do Ente Tributante vincula seus atos e de terceiros. A decisão final do CARF que seja favorável ao sujeito passivo e da qual não caiba mais recurso na esfera administrativa é, assim, irreversível e imodificável, ficando precluso o direito da Administração de reapreciar o ato por ela exarado, tanto no próprio procedimento em que foi praticado, como em novo julgamento, de natureza administrativa ou judicial. Por isso também descabe o emprego de ação popular contra tal decisão, excepcionando-se os casos em que se prove ter havido conluio fraudulento entre os sujeitos encarregados de decidir o caso na esfera administrativa, o que não se alegou, nem muito menos se provou nos autos das ações de que falamos.

Não é, portanto, lícito ao Judiciário (re) constituir lançamento tributário já cancelado pela Administração, como se depreende do acima exposto. Essa proibição mostra-se ainda mais evidente quando se pretende "revivir" o lançamento anulado, fazendo-o com a mesma motivação que já fora apreciada – e rechaçada – pela própria Administração. Cumpre ao Judiciário rejeitar iniciativas dessa natureza.