

## REVISÃO JUDICIAL DOS ATOS ADMINISTRATIVOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA POR INICIATIVA DA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO

— 1) *Posição do problema: reconvenção da Fazenda Pública em ação de anulação de ato administrativo proposta pelo contribuinte.* 2) *A reconvenção e a defesa sob o ponto de vista do direito substantivo.* 3) *A definitividade dos atos administrativos no regime judiciarista.* 4) *Atos de administração ativa e atos de administração judicante.* 5) *O mérito do ato administrativo como limite ao controle judicial.* 6) *A iniciativa do Poder Público no controle judicial dos atos administrativos.* 7) *Os limites da iniciativa: a) Conteúdo substantivo da atividade judiciária na revisão dos atos administrativos.* 8) *Os limites da iniciativa: b) Via processual regular para o ingresso da Fazenda Pública em juízo em matéria tributária.* 9) *Conclusões genéricas.* 10) *Conclusões específicas.*

### PARECER

1. Um contribuinte, autuado e multado pela autoridade administrativa por alegada infração de lei tributária, re-

correu ao 1.º Conselho de Contribuintes e obteve ganho de causa, sendo cancelada a multa imposta. Tendo sido a

decisão do Conselho proferida por maioria, dela recorreu o Representante da Fazenda para o Ministro, que a reformou para o efeito de restabelecer a decisão da primeira instância administrativa, inclusive quanto à capitulação da multa originariamente imposta e à sua graduação. Interpôs então o contribuinte, no Juízo dos Feitos da Fazenda Nacional, uma ação ordinária para pleitear a anulação da decisão do Ministro da Fazenda.

A Procuradoria da República contestou a ação e interpôs reconvenção, em que pleiteou exclusivamente a fixação da multa, pelo Juiz, em quantia dez vezes superior à que fôra imposta pela decisão administrativa objeto de ação anulatória. Ao arazoar a reconvenção, entretanto, a Fazenda nada alegou no sentido de que a decisão administrativa estivesse eivada de erro de fato ou de direito: limitou-se a afirmar que a multa imposta fôra excessivamente benigna, face à gravidade da infração e aos prejuízos dela decorrentes para o erário público.

Surgiu então o problema: pode o fisco tomar a iniciativa de pleitear em juízo a reforma de ato administrativo definitivo em matéria tributária? Especificamente, pode essa iniciativa ser tomada sob a forma processual de reconvenção, em ação proposta pelo contribuinte para anulação do mesmo ato administrativo?

2. A reconvenção não é defesa: é ataque. Por êste meio processual, o réu de qualquer ação em que seja êle cabível não visa apenas a rejeição do pedido do autor, mas o reconhecimento de um direito seu contra o autor, suscetível de ser demandado por ação direta. Por isso mesmo a reconvenção não dispensa nem exclui a contestação: a posição processual do réu é diversa num caso e no outro. Na contestação, que é um momento processual da demanda originária, o réu age efetivamente como

réu e apenas se defende; na reconvenção, que é o momento inicial de uma demanda originariamente nova, o réu assume a posição de autor e ataca. Ação e reconvenção, por conseguinte, são duas demandas diferentes, cumuladas no mesmo processo e decididas pela mesma sentença, mas suscetíveis de soluções diversas ou mesmo opostas: tanto pode a ação ser julgada total ou parcialmente improcedente e a reconvenção total ou parcialmente procedente, como o inverso.

Isto porque, na contestação, o título jurídico em que o réu baseia a sua defesa é o mesmo título jurídico de que o autor pretende deduzir o direito que contra êle pleiteia; ao passo que, na reconvenção, o título jurídico em que o réu fundamenta o seu pedido é um título jurídico diverso daquele que serve de base à ação do autor contra êle. Em termos mais gerais, o direito do réu à contestação, isto é, à defesa, é um direito inerente à sua própria condição de réu, direito que lhe decorre do simples fato de contra êle ter sido proposta uma demanda: o título jurídico à contestação é a própria ação. Ao passo que o direito do réu à reconvenção, isto é, à iniciativa de uma demanda contra o autor, está sujeito, tanto quanto o próprio direito do autor originário, à prévia verificação da existência de um título jurídico suscetível de ser alegado em juízo. Por outras palavras, se quanto à contestação não é possível falar, em tese, de uma preliminar prejudicial de cabimento, ao contrário quanto à reconvenção a existência dessa preliminar, não só em tese como em face do direito positivo, constitui a própria essência da sua admissibilidade.

Estas afirmativas de princípio constituem o argumento da lição de todos os escritores de direito processual, quer no tratamento do problema genérico da defesa, quer naquele do problema específico da reconvenção. <sup>1</sup> Dêsses

---

1 Cf. especialmente Batista Martins, *Comentários ao Cód. Processo Civil*, ed. Revista Forense, Rio, 1941, vol. II, ps. 289 segs. e bibliografia por êle citada; Couture, *Fundamentos do Direito Processual Civil*, trad. bras., ed. Saraiva, S. Paulo, 1946, ps. 61

princípios, que constituem o enquadramento conceitual do instituto jurídico da reconvenção, decorre portanto a necessidade de investigar, não apenas o direito do réu à utilização do instrumento processual, mas o seu direito à própria pretensão jurídica demandada por meio daquele instrumento. Nisto, com efeito, a reconvenção difere essencialmente da contestação: se é certo que o réu tem sempre direito à defesa, e que por conseguinte a procedência da contestação (que é o instrumento da defesa) é matéria que só pode ser decidida pela apreciação do mérito, ao contrário o direito do réu ao contra-ataque depende da existência de um direito subjetivo seu contra o autor, diverso do simples direito de defesa; por conseguinte, o primeiro ponto a examinar, em matéria de reconvenção, é a existência de um direito subjetivo do réu contra o autor, suscetível de fazer objeto de ação direta. Por outras palavras, em tema de reconvenção o problema jurídico — substancial do mérito, sob o aspecto específico de *carência de ação*, precede o problema jurídico-formal do cabimento da via processual adotada.

3. A primeira questão suscitada pelo problema é portanto a seguinte: decidida, pela autoridade competente de última instância na esfera administrativa, uma controvérsia entre um particular e a Fazenda Pública, tem esta última direito a provocar, na esfera judicial, a reforma da decisão administrativa? A questão pode ser assim esquematizada em termos amplos, descurando da forma processual (ação direta ou reconvenção), não só porque a reconvenção, sendo na realidade uma ação, está sujeita aos mesmos pressupostos processuais desta, como principalmente porque a questão é de fato genérica e anterior a qualquer conside-

ração formal de processo: o que se trata de saber é se a Fazenda Pública, confrontada com decisão final da autoridade administrativa competente, tem *substancialmente* o direito de reabrir o debate na esfera judicial, qualquer que seja a via de acesso processual para isso utilizada.

O problema naturalmente não se apresenta nos países, como a França, onde exista uma separação absoluta entre a jurisdição administrativa e a judiciária: em tais casos, com efeito, a situação, embora revista um caráter institucional baseado no princípio da separação dos poderes do Estado, é em última análise de organização jurisdiccional, visto que se resolve pela coexistência de duas jurisdições essencialmente similares em seus poderes e funções, entre as quais não ocorre comunicação ou complementamento, e diferenciadas uma da outra apenas em função de suas respectivas competências *ratione materiae*. Nessas condições, a definitividade dos pronunciamentos de cada uma das jurisdições paralelas representa, dentro do âmbito da respectiva competência material, coisa julgada ao mesmo tempo formal e substancial. <sup>2</sup>

Ao contrário, nos países, como o Brasil, onde a dualidade das jurisdições não exclui entre elas comunicação e complementamento, atribuindo ao Poder Judiciário o controle da legalidade dos atos do Poder Executivo, tanto dispositivos como decisórios, expressos estes últimos através de pronunciamentos das jurisdições administrativas, surge inevitavelmente o problema da delimitação dos efeitos recíprocos das decisões de uma das jurisdições sobre as da outra, seja no que se refere à força vinculatória das decisões judiciais sobre as administrativas, seja no que se refere à definitividade das próprias decisões administrativas. Este último as-

segs.; Goldschmidt, *Derecho Procesual Civil*, trad. esp., ed. Labor, Barcelona, 1936, p. 328; Bonumá, *Direito Processual Civil*, ed. Saraiva, S. Paulo, 1946, ps. 264 segs.

2 Cf. Garner, vb. *Conseil d'Etat*, na *Encyclopaedia of the Social Sciences*, ed. Macmillan, N. York, 1937, vol. 4, p. 223; Andreades, *Le Contentieux Administratif des Etats Modernes*, ed. Sirey, Paris, 1934, ps. 9 segs.

pecto do problema, único de interesse para o presente trabalho, pode por sua vez gerar hipóteses práticas de duas ordens: definitividade do ato dentro da própria esfera da Administração, e definitividade do ato mais além daquela esfera, isto é, em sua projeção na esfera do Poder Judiciário; no primeiro tipo de hipóteses, a definitividade da decisão administrativa é comparável à coisa julgada formal; no segundo, à coisa julgada substancial. Dentro deste segundo tipo de hipóteses situa-se a essência da questão proposta: trata-se, em última análise, de imunidade de uma decisão administrativa ao controle judicial.

Em trabalho anterior, afirmamos em tese que a definitividade dos atos administrativos em geral, dispositivos ou decisórios, e em especial dos atos administrativos tributários, não deve ser fundamentada nos mesmos princípios que inspiram, no direito judiciário, a teoria da coisa julgada.<sup>3</sup> Em outro trabalho, retomando o estudo do assunto, através do exame da definitividade dos atos administrativos tributários específicos, elaboramos aquela primeira afirmação genérica no sentido de que a definitividade fundamenta-se nos efeitos do ato, não para o poder público que o expediu, mas para o particular por ele afetado: nessas condições, a definitividade enquadra-se no sistema dos direitos e garantias individuais, como um aspecto da preservação constitucional e legislativa das situações jurídicas subjetivas decorrentes da atuação ad-

ministrativa.<sup>4</sup> Essa conclusão geral já havia, por outro lado, sido atingida por nós em estudos monográficos relativos a atos administrativos tributários específicos, como o lançamento<sup>5</sup> e os atos decisórios, especialmente em matéria de consultas e de imposição de penalidades.<sup>6</sup>

4. Em todos os trabalhos referidos no § 3.º supra, examinamos o problema da definitividade dos atos administrativos tributários particularmente sob o ponto de vista do contribuinte, tanto no que se refere ao aspecto assemelhado à coisa julgada formal (fôrça vinculatória do ato para a própria Administração que o expediu) como no que se refere ao aspecto assemelhado à coisa julgada substancial (direito do contribuinte promover a revisão judicial dos atos administrativos definitivos). Agora este último aspecto se nos apresenta sob o ponto de vista inverso, qual seja o do direito do fisco promover a revisão judicial dos atos administrativos tributários com fôrça definitiva no âmbito da jurisdição administrativa; mas os princípios que devem inspirar a solução do problema são os mesmos já elaborados para a hipótese inversa, mesmo porque a revisão judicial visa, em última análise, atacar a definitividade do ato administrativo contra o qual seja invocada.

Colocada assim a questão sob o prisma dos efeitos do ato administrativamente definitivo, importa verificar quais sejam estes efeitos. Para o contribuinte, o efeito é um só: a criação

3 Gomes de Sousa, *A Coisa Julgada no Direito Tributário*, publ. na *Rev. dos Tribunais*, vol. 160, p. 5, *Rev. Forense*, vol. 108, p. 240 e *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 5, p. 48, reprod. em *Estudos de Direito Tributário*, ed. Saraiva, S. Paulo, 1950, p. 23.

4 Gomes de Sousa, *Coisa Julgada em Direito Fiscal*, em Carvalho Santos, *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro*, ed. Borsoi, Rio de Janeiro s/d, vol. 9, p. 290, com bibliografia, à qual se pode agora acrescentar o parecer de Francisco Campos, na *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 23, p. 301.

5 Gomes de Sousa, *Limites dos Poderes do Fisco quanto à Revisão dos Lançamentos*, publ. na *Rev. dos Tribunais*, vol. 175, p. 447, *Rev. Forense*, vol. 120, p. 354 e *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 14, p. 23, reprod. em *Estudos de Direito Tributário cit.*, p. 228.

6 Gomes de Sousa, parecer publ. na *Rev. de Direito Administrativo*, vol. 22, p. 376 e *Rev. Forense*, vol. 137, p. 380.

ou a declaração da existência de uma situação jurídica subjetiva, conclusão esta para cuja demonstração remetemos uma vez por tôdas aos trabalhos referidos no § 3.º e à doutrina e jurisprudência nêles citadas; outrossim descuramos, nesta análise, dos efeitos dos atos administrativos que apenas atendam a um *interêsse* legítimo do contribuinte, por ser matéria sem aplicação ao assunto do presente trabalho. Por outro lado, para o fisco os efeitos do ato administrativamente definitivo podem ser de duas naturezas, conforme se trate de ato emanado da Administração ativa ou da Administração judicante: no primeiro caso, o efeito será a aplicação da lei ao caso concreto; no segundo, a declaração do direito controvertido.

A Administração ativa, com efeito, tem por objeto a atuação concreta da vontade do Estado declarada abstratamente na lei; sua atividade é, portanto, essencialmente funcional, visando a aplicação da lei aos casos ocorrentes e a submissão dêstes ao regime legal positivo, que, através da atividade administrativa impulsionada pela hipótese concreta de fato, atuará e produzirá os resultados de ordem prática visados pelo legislador; resultados êsses que, em se tratando de atos administrativos tributários, consistem na formação de relações jurídicas tributárias e na arrecadação dos tributos que constituem o objeto dessas relações. Em resumo, a atividade da Administração ativa não visa fazer justiça, nem declarar direitos, senão apenas efetivar coativamente a realização de uma função administrativamente regrada ou discricionária, respectivamente nos têrmos ou nos limites previstos em lei.

A Administração judicante, ao contrário, tem por objeto solucionar conforme o direito as controvérsias surgidas com os administrados, em consequência do funcionamento da Administração ativa; difere portanto desta última, formalmente no sentido de que ao passo que a Administração ativa funciona de ofício, a judicante sòmente funciona por iniciativa da parte: sòmente nesta, com efeito, assume o administrado a figura de *parte*, essencial à instituição da lide e por conseguinte ao próprio conceito de jurisdição. Mas a diferença essencial entre a Administração ativa e a Administração judicante reside na diversidade conceitual do *interêsse* que uma e outra objetivam realizar: para a Administração ativa, êsse interêsse é o *interêsse público*, consubstanciado, em se tratando de matéria fiscal, na arrecadação dos tributos; para a Administração judicante, o interêsse objetivado é o *interêsse da ordem jurídica*, consubstanciado, seja qual fôr a matéria em debate, na recomposição das situações em que essa ordem tenha sido lesada por um ato da Administração ativa que seja contrária ao direito. <sup>7</sup>

5. A função da Administração judicante, esquematizada no parágrafo anterior, é essencialmente a mesma função do Poder Judiciário: também a atividade dêste tem por objeto o restabelecimento da plenitude da ordem jurídica lesionada, mediante a solução da controvérsia originada entre as partes pela lesão do direito. Tanto assim que a natureza da função jurisdicional não pode ser conceituada, a não ser formalmente, em função do órgão ou da instituição estatal que a exerce: só podendo ser conceituada substancialmente em função do elemento essencial da existência de uma pretensão jurídica posta

---

7 A distinção que acabamos de recordar é pacífica entre os escritores de direito administrativo, tanto os tratadistas, como os que se ocuparam especialmente do problema da justiça administrativa; referimos apenas, como fontes bibliográficas imediatas, os trabalhos monográficos de Bielsa, *El Acto Jurisdiccional en la Administración Pública (com referencia al orden fiscal)*, no livro *Estudios de Derecho Publico*, ed. Depalma, Buenos Aires, 1951, vol. 2, ps. 399 segs., espec. ps. 418-425, e de Lentini, *La Giustizia Amministrativa*, ed. Socielib, Milão s/d., ps. 3 segs.

em termos contraditórios. <sup>8</sup> Ora, êsse elemento essencial do conceito de jurisdição ou de ato jurisdicional é comum à jurisdição administrativa e à jurisdição judiciária.

Nessas condições, para que o princípio da dualidade de jurisdições possa funcionar na prática como um todo harmônico, por outras palavras para que o funcionamento, sucessivo e não simultâneo, da jurisdição administrativa e da jurisdição judiciária se desenvolva em termos de completamento e não meramente de repetição ou duplicidade, com o possível inconveniente acessório de soluções contraditórias, importa encontrar o critério que delimite a esfera própria de atuação de cada uma das duas jurisdições, dentro da esfera conceitualmente comum a ambas. A não ser assim, com efeito, chegar-se-ia fatalmente a uma situação de mera hierarquia funcional entre as duas jurisdições, incompatível como princípio da independência harmônica dos poderes do Estado, consagrado pelo art. 36 da Constituição.

Êsse critério de delimitação das esferas próprias de atuação da jurisdição administrativa e da jurisdição judiciária é o mesmo critério de distinção entre a função ativa e a função judicante da própria Administração, distinção esta baseada, como vimos no § 4.º, sobre a diversidade dos interesses objetivados por uma e por outra daquelas funções. Por outras palavras, a Administração, em sua função ativa, aplica funcionalmente a lei aos casos ocorrentes, perseguindo o interesse público cuja realização é visada pela norma legal; em seguida, se provocada por iniciativa da parte, a própria Administração, agora em sua função judicante, exerce o controle jurisdicional sobre a sua própria atuação como Administração ativa, visando agora, não mais o interesse público individualizado, mas o interesse ju-

rídico da preservação do direito objetivo; em um terceiro estágio, a atuação da Administração judicante fica ainda sujeita, novamente por iniciativa da parte, ao controle ulterior da jurisdição judiciária, sempre em vista da preservação do mesmo interesse jurídico já uma vez protegido. Em resumo, a preservação do interesse público individualizado esgota-se no âmbito da Administração ativa, ao passo que a preservação do interesse jurídico objetivo desdobra-se, em dois estágios sucessivos, no âmbito da Administração judicante e no âmbito do Poder Judiciário.

Ou ainda: no campo próprio da Administração, a dualidade de funções pode ser esquematizada em funções de auto-tutela (Administração ativa) e funções de auto-controle (Administração judicante). A *tutela* da Administração somente a ela própria compete; ao passo que o *controle* da Administração, que num primeiro estágio pode ser a ela própria confiado (e então será *auto-controle*: Administração judicante), pode num segundo estágio, lhe ser retirado para ser atribuído ao Poder Judiciário, a quem compete a última palavra na preservação da plenitude da ordem jurídica. <sup>9</sup>

Finalmente, a delimitação das esferas de atuação respectivas da jurisdição administrativa e da jurisdição judiciária pode ser sublinhada ainda por um outro critério: o critério do fundamento em que se apóia a iniciativa que põe em movimento uma e outra daquelas jurisdições. Êste critério permite estabelecer um paralelismo com os dois tipos fundamentais de vícios dos atos administrativos e com os dois tipos de remédios específicos a cada um deles: a *revogação* e o *anulamento*. A *revogação* visa desfazer o ato por um motivo ou fundamento de *oportunidade*: *revoga-se* o ato que se revelou inconveniente, isto é, funcionalmente inapto para realizar

8 Castro Nunes, *Teoria e Prática do Poder Judiciário*, ed. Rev. Forense, Rio de Janeiro, 1943, ps. 5 segs.

9 Seabra Fagundes, *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, ed. Jcs: Kcnfino, Rio de Janeiro s/d., 2.ª ed., espec. ps. 113 segs.

o interesse público visado; tratando-se de um critério funcional, a revogação é atividade de tutela, e compete portanto à Administração ativa. Por outro lado o *anulamento* visa desfazer o ato por um motivo ou fundamento de *legalidade*: anula-se o ato que se revelou ilegal, isto é, objetivamente incompatível com o ordenamento jurídico positivo; tratando-se de um critério jurídico, o anulamento é atividade de controle, e compete portanto à Administração judicante e também, ulterior ou alternativamente, ao Poder Judiciário.<sup>10</sup>

Desta conceituação decorre que a Administração (ativa) é o *único juiz do interesse público* visado pela atividade funcional; e que juízes da legalidade daquela mesma atividade são, tanto a própria Administração (judicante), como o Poder Judiciário. Isto é absolutamente pacífico na jurisprudência, em todas as decisões que, em matéria de controle judicial dos atos administrativos, delimitam a competência do Poder Judiciário ao exame da legalidade e excluem a apreciação do mérito (no sentido específico de *mérito*) do ato administrativo, isto é, oportunidade e conveniência.<sup>11</sup>

6. Neste ponto já estamos em condições de resumir no sentido de que a definitividade administrativa somente pode ser atacada no Judiciário sob o ponto de vista da legalidade do ato,

mas não sob o ponto de vista do seu mérito; ou seja, que a imunidade de um ato administrativo ao controle judicial, inadmissível em tema de legalidade, ocorre ao contrário em relação ao mérito.

Prevedemos objeções a esta conclusão, sem embargo do cabedal de doutrina e de jurisprudência em que se apóia.<sup>12</sup> Um primeiro argumento contrário seria o de que a conclusão exposta, naquilo em que exclui o acesso ao Poder Judiciário em certo tipo de questões (especificamente, as questões versando sobre o mérito de atos administrativos) seria incompatível com o § 4.º do art. 141 da Constituição.

Desde logo a objeção somente seria aplicável ao particular afetado pelo ato, e não ao poder público de que o ato tivesse emanado. O art. 141 da Constituição, com efeito, está colocado no capítulo dos direitos e garantias *individuais*, e no § 4.º em questão assegura a apreciação do Poder Judiciário quanto a qualquer lesão de *direito individual*. Trata-se portanto, para o poder público, de uma disposição limitativa e não permissiva, de modo que nela a Administração não poderia fundamentar uma pretensão de invocar a seu favor a atuação do Poder Judiciário, qualquer que fôsse a natureza do assunto.<sup>13</sup> Mesmo com esta restrição, o argumento nos parece de manifesta improcedência: a

10 Seabra Fagundes, *Revogação e Anulamento dos Atos Administrativos*, na *Rev. de Direito Administrativo*, vol. I, p. 174, vol. 2, p. 483 e *Rev. Forense*, vol. 107, ps. 217 e 428).

11 Cf. Amorth, *Il Merito dell'Atto Amministrativo*, ed. Giuffrè, Milão, 1939, p. 3; Antão de Moraes, parecer na *Rev. Dir. Adm.*, vol. 16, p. 317, e espec. Seabra Fagundes, *Conceito de Mérito no Direito Administrativo*, na *Rev. Dir. Adm.*, vol. 23, p. 1, onde este A. ressalta exatamente a importância do conceito de mérito como critério de delimitação do âmbito do controle judicial da Administração. Quanto à jurisprudência de que fizemos menção, distinguindo entre a apreciação do mérito e o controle da legalidade, para excluir a primeira e incluir o segundo na competência do Poder Judiciário, recordaremos apenas os acórdãos do Supremo Tribunal no *Arquivo Judiciário*, vol. 76, p. 101 e na *Rev. Dir. Adm.*, vol. 2, p. 687; do Tribunal Federal de Recursos na *Rev. Forense*, vol. 137, p. 96; do Tribunal de Apelação de S. Paulo na *Rev. Dir. Adm.*, vol. 15, p. 211; vol. 17, pág. 211; vol. 22, p. 192; vol. 23, p. 180; na *Rev. dos Tribunais*, vol. 186, p. 179 e vol. 191, p. 691; na *Rev. Forense*, vol. 95, p. 375.

12 Supra: § 5.º.

13 Argumento de Maximiliano, *Comentários à Constituição Brasileira*, ed. Freitas Bastos, Rio de Janeiro, 1948, vol. 3, § 493, ps. 30 segs.

norma do § 4.º do art. 141 é expressamente endereçada ao legislador e não ao juiz, de modo que, se é certo que seria inconstitucional uma lei que expressa ou indiretamente excluísse a apreciação judiciária quanto a determinado tipo de questões, não é menos certo que ao próprio Judiciário cabe o prévio pronunciamento quanto à existência do direito individual suscetível de apreciação; o que basta para demonstrar que não se trata de uma vedação de acesso ao Judiciário senão apenas da preservação da indiscutível competência dêste para declarar a carência de ação por inexistência de um direito invocável.

Uma outra objeção é mais séria: é a que, colocando a questão sob o ponto de vista do poder público, sustentasse não ser possível ao próprio Estado pleitear, perante um dos seus poderes (o Judiciário), a revisão de ato definitivo de outro dos seus poderes (o Executivo em sua função administrativa). Em tese, o argumento não nos parece procedente: não se trataria, com efeito, de um *venire contra factum proprium*, exatamente em virtude da diversidade de naturezas de que se reveste a Administração em sua ativa e em sua função judicante. <sup>14</sup> Quem pediria ao Judiciário a revisão de ato definitivo da Administração ativa não seria a própria Administração ativa, mas a Administração judicante; e a pediria no exercício da sua função própria, que se confunde com a do Poder Judiciário, e que é a função de preservar a integridade da ordem jurídica através da sua recomposição quando afetada por um ato incompatível com o ordenamento legal positivo.

Exemplo prático dessa situação ocorreu no México. O Código Fiscal de

30-12-38 instituiu naquele país o Tribunal Fiscal federal como órgão jurisdicional “por delegação do Poder Executivo, porém independente do Ministério da Fazenda ou de qualquer outra autoridade administrativa”: embora não se tratasse de órgão do Poder Judiciário, a lei não previu qualquer via de acesso específico a este último, para revisão das decisões finais do Tribunal Fiscal. Surgindo o problema quanto a decisões finais do Tribunal Fiscal, viciadas de inconstitucionalidade ou ilegalidade, a solução encontrada pela jurisprudência do Poder Judiciário foi a de admitir, contra tais decisões, o “juicio de amparo”, procedimento judicial semelhante ao nosso mandado de segurança: mas a jurisprudência admitiu a utilização do remédio processual quer por parte do contribuinte, quer por parte do fisco, isto é, qualquer que fosse a parte diretamente lesionada pela decisão inconstitucional ou ilegal do Tribunal Fiscal. <sup>15</sup> Não sendo entretanto suficiente a solução, porque a admissibilidade do “juicio de amparo” ficava sujeita a certas limitações de natureza processual que não facultavam o seu emprêgo em tôdas as hipóteses de recurso de legalidade, em 31-12-46 uma lei especial veio disciplinar uma ação própria para a revisão judicial das sentenças definitivas do Tribunal Fiscal, facultando sua propositura tanto ao contribuinte como ao fisco, embora sob regime de alçada. <sup>16</sup>

Em conclusão, a possibilidade do ingresso direto da Fazenda Pública em juízo para pleitear a revisão judicial de ato definitivo na esfera administrativa não parece que deva ser rejeitada em via de princípio: e isto porque a revisão judicial visaria, não o interesse da Administração pública como parte,

<sup>14</sup> Supra: § 4.º.

<sup>15</sup> Gabino Fraga, *Derecho Administrativo*, ed. Porrúa Hermanos, 2.ª ed., México, 1939, p. 376; Cortina, em anotações à trad. mexicana de Pugliese, *Instituciones de Derecho Financiero — Derecho Tributario*, ed. Fondo de Cultura Económica, México, 1939, ps. 13 e 212.

<sup>16</sup> Servando Garza, *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, Editorial Cultura, México, 1949, p. 202.



mas o interesse objetivo da preservação do princípio de legalidade. Tão pouco esta possibilidade lesionaria o direito subjetivo do particular à situação decorrente do ato administrativo definitivo que fosse impugnado em juízo pela Administração, pela simples razão de que o ato administrativo proferido com violação da lei (circunstância que competeria ao Judiciário declarar) não é suscetível de gerar direito adquirido.<sup>17</sup>

Esta admissão de princípio fica entretanto subordinada a certas ressalvas, tanto em tese como em face do direito positivo, que serão examinadas nos parágrafos seguintes.

7. A primeira ressalva é em tese e decorre desde logo da própria finalidade visada pela revisão judicial, finalidade essa que por sua vez é essencialmente ligada à natureza mesma das funções do Poder Judiciário em contraste com as funções da Administração ativa.<sup>18</sup> O Poder Judiciário tem por função declarar o direito nos casos contenciosos e, através dessa declaração, fazer justiça, entendida esta expressão, não no sentido de atender subjetivamente ao interesse particular das partes no litígio, mas no sentido de restabelecer objetivamente a ordem jurídica lesionada: a recomposição das situações jurídicas subjetivas das partes pela decisão judicial é apenas consequência da recomposição da ordem jurídica em sentido objetivo.

Por esta razão, não poderia o Estado pleitear do Poder Judiciário a revisão de um ato da Administração ativa sob o fundamento de ser inconveniente, inoportuno, ou mesmo lesivo de *interesse* da Administração: os atos de Administração ativa, com efeito, são em última análise *declarações de vontade* do Estado através de seus agentes, e portanto, como toda declaração de vontade, obrigam a seu prolator (o Estado), sal-

vo nas hipóteses de vícios comuns aos atos jurídicos. Mas essas hipóteses, justamente por configurarem causas legais de nulidade, situam o problema no campo do *contrôle da legalidade*, esfera de competência própria do Judiciário: fora dessas hipóteses, o ato de Administração ativa poderá determinar sanções funcionais ou mesmo criminais contra o funcionário que o proferiu ou praticou, mas permanece obrigatório para a Administração, como declaração, formalmente perfeita, da vontade do Estado.<sup>19</sup>

Em conclusão, a primeira ressalva a fazer-se à admissibilidade, em tese da revisibilidade dos atos administrativos pelo Poder Judiciário por iniciativa da própria Administração, é a de que a revisão pleiteada vise a matéria própria da competência do Poder Judiciário, ou seja, o *contrôle da legalidade do ato*, e não a sua reforma por motivos de conveniência ou oportunidade. “Ao Poder Judiciário é vedado apreciar, no exercício do *contrôle* jurisdicional, o *mérito* dos atos administrativos. Cabe-lhe examiná-los, tão somente, sob o prisma da *legalidade*. Esse é o limite do *contrôle*, quanto à extensão. O mérito compreende as questões relativas ao acerto, à justiça, à equidade, etc. Tais aspectos envolvem *interesses* e não *direitos*. Ao Judiciário não se submetem os interesses que o ato administrativo contrarie, mas apenas os direitos individuais, acaso feridos por êle. O mérito é de atribuição exclusiva do Executivo, e o Poder Judiciário, nêle penetrando, faria obra de administrador violando, dessarte, o princípio da separação e independência dos poderes.”<sup>20</sup>

8. A segunda ressalva refere-se ao direito positivo e é específica do direito tributário. Em matéria fiscal, o Estado entra em juízo com a sua pretensão fundada de fato e de direito: por conseguinte, *não pleiteia do Judiciário*

17 Cf., entre outros, Supremo Tribunal, *Revista Forense*, vol. 128, p. 102.

18 Supra: § 5.º.

19 Tribunal de S. Paulo, *Rev. dos Tribunais*, vol. 156, p. 136.

20 Seabra Fagundes, *O Contrôle etc.*, cit., ps. 173-174.

o reconhecimento de um direito, mas tão somente prossegue no processo coativo de cobrança iniciado na jurisdição administrativa. E' certo que, no sistema brasileiro, o processo executivo fiscal é um procedimento misto de cognição e de execução, mas não é menos certo que a atividade judiciária de cognição somente começa com a defesa do executado: até então, ou mesmo até final, caso não seja embargado pelo réu, o procedimento é de simples execução. <sup>21</sup> Por outras palavras, no processo judicial de cobrança de créditos tributários, o título com que a Fazenda ingressa em juízo é um título que, por presunção legal *juris tantum*, demonstra não só a existência do crédito, como a sua liquidez, até que o contribuinte demonstre cabalmente a improcedência da presunção. <sup>22</sup> Nessas condições, a presunção decorrente do título fiscal executório constitui, até prova em contrário, um limite absoluto aos poderes de cognição do juiz, o que justifica a afirmação inicial de que a instauração do processo judicial de cobrança não implica, por parte do fisco, no pedido de reconhecimento de um direito, senão apenas na invocação das medidas de coação legal tendentes à efetivação dos efeitos de um direito já presumidamente existente.

Desta premissa se pode extrair a segunda ressalva à admissibilidade em tese da iniciativa do Estado quanto à revisão judicial dos atos da Administração ativa: sempre que o objetivo visado pela revisão seja a cobrança de um crédito tributário maior ou, genericamente, diverso do fixado pelo ato administrativo a ser revisto, a iniciativa judicial da Fazenda Pública *somente pode ser efetivada através da via processual*

*adequada à cobrança dos créditos tributários*. E' certo que Seabra Fagundes <sup>23</sup> admite irrestritamente a utilização, pelo Poder Executivo, dos remédios processuais comuns para ingressar em juízo: mas note-se que aí se trata justamente dos remédios processuais *comuns*, que são precisamente os que se destinam a pleitear do Judiciário o reconhecimento de direitos; não pode portanto a afirmativa daquele autor, exata em si mesma nos termos em que está formulada, ser estendida às hipóteses em que o ingresso em juízo esteja condicionado a um *meio processual especial*.

E' este o caso da cobrança de créditos tributários, que não pode ser levada a juízo mediante petitório comum visando o reconhecimento judicial do crédito, mas ao contrário, por disposição expressa de lei <sup>24</sup> *somente mediante processo especial* que pressupõe o prévio reconhecimento do crédito em condições de liquidez e certeza. Note-se, com efeito, que a lei referida não é meramente permissiva, mas *imperativa*: "A cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública... em todo o território nacional, será feita por ação executiva, na forma desta lei". A lei não diz "a cobrança *poderá ser feita* por ação executiva"; como não diz "*caberá* ação executiva": diz, imperativamente, "a cobrança *será feita* por ação executiva"; e somente por essa.

Ora, a ação executiva pressupõe título de dívida líquida e certa; esse título, em se tratando de crédito fiscal, é a certidão de inscrição da dívida em livro próprio; <sup>25</sup> e por sua vez a inscrição da dívida pressupõe a sua pré-

21 Gomes de Sousa, *Curso de Introdução ao Direito Tributário*, 13.<sup>a</sup> aula, *Contencioso Tributário*, publ. na *Revista de Estudos Fiscais*, S. Paulo, 1949, vol. 3, ps. 279 segs., com bibliografia.

22 Supremo Tribunal, *Direito*, vol. 1, p. 360; Tribunal Federal de Recursos, *Rev. Dir. Adm.*, vol. 4, p. 219; Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Rev. Tribunais*, vol. 154, p. 589.

23 *O Contrôlo etc.*, cit., p. 439.

24 Dec.-lei n.º 960, de 17-12-38, art. 1.º.

25 Dec.-lei n.º 960 cit., art. 2.º.

via apuração em processo administrativo regular. <sup>26</sup>

Em consequência, a Fazenda Pública, quando pretenda levar a juízo matéria tributária já decidida em definitivo na instância administrativa, <sup>27</sup> somente poderá ingressar em juízo através da via processual competente, que é o executivo fiscal, o que por conseguinte pressupõe a prévia reabertura do processo na instância administrativa. Esta conclusão decorre diretamente do direito positivo e observa a jurisprudência que acaba de ser citada, porquanto essa jurisprudência veda a cobrança *judicial* de crédito fiscal que não tenha sido previamente apurado em processo administrativo regular. Além disso, a conclusão coaduna-se com o regime do nosso direito processual administrativo, que constitui um sistema de instâncias instituídas para garantia recíproca dos direitos e interesses em presença, e que seria inteiramente supresso, no caso concreto, se se admitisse a conclusão contrária. Finalmente, a conclusão adotada não é incompatível, sob este mesmo aspecto do regime processual administrativo, com o próprio decreto n. 20.848, de 23-12-31, que dispõe que a decisão (administrativa) contrária à Fazenda Pública pode ser reformada por ato espontâneo da Administração; com efeito, a jurisprudência, na interpretação desse decreto (de constitucionalidade aliás discutível atualmente), esclareceu que éle apenas faculta à Administração pública a *iniciativa da reabertura do processo administrativo*, para o efeito de ser reexaminada, em processo regular, a si-

tuação jurídica subjetiva decorrente, para o particular, da decisão administrativa cuja reforma seja pretendida pela própria Administração. <sup>28</sup>

Por último, existe um outro argumento de direito positivo que, embora não concludente, todavia concorre para restringir o alcance da admissibilidade em tese da iniciativa judicial da Fazenda Pública: é a inexistência de lei expressa a respeito. O exemplo do México <sup>29</sup> é significativo neste sentido: em nosso direito positivo, a solução jurisprudencial adotada naquele país não poderia ter lugar, uma vez que o mandado de segurança é facultado somente ao particular. <sup>30</sup> Por outro lado, a única hipótese, que nos conste, em que a nossa legislação prevê expressamente a iniciativa judicial do Estado contra decisão administrativa com força definitiva refere-se à ação de nulidade de patente de invenção, <sup>31</sup> convindo notar, aliás, que a hipótese é especificamente de controle da legalidade do ato. Fora essa hipótese expressa, que poderia fundamentar o argumento a *contrario sensu* no sentido da inadmissibilidade da iniciativa em outros casos, somente existe a disposição genérica do art. 38 n. 1 da lei orgânica do Ministério Público federal, <sup>32</sup> ao enumerar as atribuições dos Procuradores da República.

9. Examinado assim o problema à luz dos princípios que, ao que nos parece, devem orientar a sua solução, podemos esquematizar a questão específica em três conclusões:

*Primeira:* A iniciativa da Fazenda Pública em juízo para pleitear a refor-

<sup>26</sup> Supremo Tribunal, *Rev. Forense*, vol. 103, p. 274; vol. 114, p. 95 e 113, *Arquivo Judiciário*, vol. 54, p. 268; *Direito*, vol. 16, p. 212; Tribunal Federal de Recursos, *Rev. Forense*, vol. 126, p. 135; Tribunal de Justiça de São Paulo, *Rev. Tribunais*, vol. 178, p. 883.

<sup>27</sup> Dando como pressuposto que o aspecto a ser pleiteado em juízo esteja compreendido na competência do Judiciário, isto é, verse sobre o controle de legalidade: *supra*, § 7.º

<sup>28</sup> Supremo Tribunal, *Rev. Forense*, vol. 120, p. 81; Tribunal de Justiça de S. Paulo, *Rev. Tribunais*, vol. 177, p. 588.

<sup>29</sup> *Supra*: § 6.º

<sup>30</sup> Const., art. 141, § 24.

<sup>31</sup> Cód. Proc. Civil, art. 332, n.º 11.

<sup>32</sup> Lei n.º 1.341, de 30-1-51.

ma de decisão final proferida em processo administrativo pela autoridade competente é de ser admitida em tese,<sup>33</sup> sob as ressalvas expostas,<sup>34</sup> a saber: em qualquer caso, que a revisão judicial pretendida vise o controle do ato sob o ponto de vista da sua legalidade e não sob o ponto de vista do mérito; e especialmente, em se tratando de matéria tributária, que a via processual empregada seja o executivo fiscal, o que pressupõe a prévia revisão do ato na instância administrativa, ensejando inscrição de dívida ativa.

*Segunda:* Quanto ao cabimento da via processual específica da reconvenção na hipótese de ação anulatória proposta pelo contribuinte a resposta somente pode ser negativa, por três ordens de razões:

a) — Porque a reconvenção, sendo ação e não defesa, tem a sua admissibilidade condicionada à existência de um direito pessoal do réu contra o autor, suscetível de invocação em juízo;<sup>35</sup> que a Fazenda não tem, na hipótese, um direito dessa natureza será demonstrado na terceira conclusão;

b) — Porque, mesmo independentemente da existência de *direito* do réu contra o autor, a lei processual<sup>36</sup> somente faculta àquele reconvir quando tenha *ação* que vise modificar ou excluir o pedido: semelhante *ação* a Fazenda não tem contra o contribuinte que propõe ação anulatória de ato administrativo tributário, porque a ação da Fazenda seria o executivo fiscal<sup>37</sup> e este depende da inscrição de dívida ativa apurada em processo regular; ora, o

crédito que se discute na ação anulatória, além de não ser o pretendido pela Fazenda em sua reconvenção, ainda está com a sua inscrição sobrestada pelo depósito preliminar da própria ação anulatória.<sup>38</sup>

c) — Porque, mesmo descurando dos dois motivos anteriores, a reconvenção é expressamente excluída nas ações que tenham rito processual diferente do aplicável ao pedido que constituir o seu objeto;<sup>39</sup> ora, a ação anulatória de ato administrativo segue o rito ordinário, ao passo que o rito aplicável ao objeto pretendido pela Fazenda seria, como já demonstramos,<sup>40</sup> o do executivo fiscal.

*Terceira:* A conclusão relativa à procedência da reconvenção no mérito estaria, a rigor, prejudicada pela conclusão anterior, no sentido do não cabimento da reconvenção por motivos de ordem processual. Todavia, como afirmamos de início,<sup>41</sup> e repetimos na segunda conclusão, que em matéria de reconvenção a preliminar de cabimento está ligada à verificação da existência de direito invocável em juízo, fundamentaremos a seguir a nossa conclusão também quanto a este aspecto.

Já deixamos demonstrado que a revisão judicial dos atos administrativos cinge-se ao controle da legalidade, excluída a apreciação do mérito do ato,<sup>42</sup> Ora, se a Fazenda Pública não alega, e muito menos demonstra, *erro de direito* na decisão administrativa, é claro que só poderá pretender obter do Judiciário a revisão do ato administrativo *em função de um critério de conveniência ou oportunidade*.<sup>43</sup> Posta nesses termos,

33 Supra: § 6.º.

34 Supra: §§ 7.º e 8.º.

35 Supra: § 2.º.

36 Cód. Proc. Civil, art. 190.

37 Supra: § 8.º.

38 Dec.-lei n.º 3.336, de 10-6-41.

39 Cód. Proc. Civil, art. 192, n.º VI.

40 Supra: § 8.º.

41 Supra: § 3.º *in fine*.

42 Supra: § 5.º.

43 Cf. o trecho de Seabra Fagundes transcrito no final do § 7.º supra.

a questão situa-se exclusivamente no campo da apreciação do mérito do ato administrativo: a graduação de penalidades, dentro dos limites porventura fixados pela lei à discricionariedade da autoridade administrativa, é um ato de *Administração ativa* e não judicante, porquanto se refere à atuação coativa do interesse público visado pela lei fiscal, e não à distribuição de justiça no sentido de controle do princípio de legalidade na aplicação do direito positivo. Por isso mesmo, a jurisprudência <sup>44</sup> é expressa no sentido de excluir da apreciação do Poder Judiciário o critério adotado pela autoridade administrativa na graduação das penalidades. <sup>45</sup>

Por esta mesma razão, não se poderia tão pouco alegar, contra a nossa conclusão, o fato da decisão administrativa ter sido proferida em *processo*, o que lhe emprestaria o caráter de ato de Administração judicante, sujeito por natureza ao controle judicial. O simples fato de ter sido proferido em processo não tira ao ato o caráter de ato administrativo (de Administração ativa) para lhe emprestar o caráter de ato jurisdicional: o próprio Judiciário pode praticar atos administrativos em razão de seu conteúdo. Mormente no caso em que o Ministro da Fazenda se tenha limitado a confirmar, sem o reexaminar no mérito, o ato da autoridade subordinada, o pronunciamento da última instância administrativa tem o mesmo conteúdo, e portanto a mesma natureza do ato confirmado, que é, como já vimos, um ato de administração ativa. E, mesmo que se tratasse de ato especificamente jurisdicional, o seu controle pelo Judiciário

seria somente possível sob o prisma da legalidade. Nestas condições, a iniciativa fiscal no sentido da revisão judicial visaria obter do Poder Judiciário a prática de um típico ato de Administração ativa, isto é, *ato de governo*, o que não seria possível sem infração do princípio da independência dos poderes do Estado.

10. Em face do exposto, respondemos sinteticamente, como segue, aos quesitos propostos, que adiante reproduzimos:

*Primeiro:* E' cabível, em tese, vir a Fazenda Pública a juízo pleitear a reforma de decisão final proferida, em processo administrativo, pela autoridade competente de última instância? Resposta: Sim, em tese como perguntado, desde que a revisão judicial cinja-se ao controle da legalidade do ato e que a via processual adotada seja adequada.

*Segundo:* Sendo afirmativa a resposta ao 1.º quesito, é cabível a reconvenção da hipótese considerada? Resposta: Não, por não se acharem satisfeitas as ressalvas expressas na resposta ao 1.º quesito.

*Terceiro:* Sendo afirmativa a resposta ao 2.º quesito, é procedente no mérito a reconvenção proposta? Resposta: Prejudicada, devendo ser entretanto negativa a resposta, pela mesma razão indicada na resposta ao 2.º quesito.

E' o nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, março de 1952. — *Rubens Gomes de Sousa*, Professor na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de S. Paulo e na Escola de Sociologia e Política de São Paulo.

44 Supremo Tribunal, *Rev. Dir. Adm.*, vol. 2, p. 687; Tribunal de Justiça de Minas Gerais, *Rev. Forense*, vol. 137, p. 155. O segundo dos acórdãos citados ressalva a hipótese da errônea classificação da pena pela autoridade administrativa, ressalva esta que confirma a conclusão, porquanto configura um caso de controle da legalidade.

45 Limitando a este aspecto a análise da questão proposta, sob o prisma do direito tributário penal, deixamos de parte, voluntariamente, os argumentos que evidentemente poderiam ser extraídos do princípio que veda a *reformatio in pejus*: assim fazemos para preservar a generalização, a todos os atos administrativos em matéria tributária, das conclusões adotadas, evitando circunscrevê-las unicamente aos atos administrativos que cominem penalidades.