

**André Rocha Nardelli**

**A proposta de resolução de conflitos em  
matéria tributária pela Câmara de Conciliação  
e Arbitragem da Administração Federal à luz  
do princípio da eficiência na Administração  
Pública**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dra. Liziane Angelotti Meira

**Brasília – DF**

**2010**

## RESUMO

A presente monografia trata da proposta de solução de conflitos em matéria tributária entre órgãos da Administração Pública pela Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF) da Advocacia-Geral da União, com a finalidade de verificar sua adequação ao princípio da eficiência na Administração Pública. Para tanto, descreve-se o rito processual administrativo-tributário brasileiro vigente, examinam-se o histórico da CCAF, seus propósitos e sua atuação em matéria tributária, abordam-se o princípio da eficiência e suas nuances tocantes aos conflitos tributários entre entes da Administração Pública, e a superposição de diversas instâncias administrativas para se dirimirem litígios tributários entre referidos entes. Finalmente, propõem-se soluções para se evitar e se reduzir a judicialização de lides tributárias envolvendo órgãos da Administração Pública.

**Palavras-chave:** Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal. Advocacia-Geral da União. Receita Federal do Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Princípio da eficiência. Administração Pública Federal. Processo administrativo-tributário. Conflito. Matéria tributária. Soluções.

## ABSTRACT

This monograph deals with the proposal for the settlement of tax disputes among government organs by the Chamber of Conciliation and Arbitration of the Federal Administration (CCAF), part of the Federal Advocacy Office in order to ascertain their suitability for “principle of efficiency” in the Brazilian Public Administration. To this end, it describes the administrative tax proceeding and it examines the history of the CCAF as well as its purpose and its performance in tax matters. It discusses the “principle of efficiency” and its nuances touching the conflicts among government entities regarding tax matters, and also the superposition of different administrative levels to solve tax disputes among these entities. Finally, solutions to avoid and reduce the judicialization of tax conflicts involving government entities are proposed.

**Keywords:** Chamber of Conciliation and Arbitration of the Federal Administration. Federal Advocacy Office. Brazilian Internal Revenue Service. Administrative Council for Tax Appeals. Principle of efficiency. Federal Public Administration. Administrative tax proceeding. Conflicts. Tax matters. Solutions.

## SUMÁRIO

Introdução.....	5
Capítulo 1 - O processo administrativo tributário, a inscrição em Dívida Ativa e o ajuizamento da execução fiscal.....	9
Capítulo 2 - Histórico da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal e sua atuação em matéria tributária.....	16
Capítulo 3 - O princípio da eficiência na Administração Pública.....	21
Capítulo 4 – Eficiência e superposição de instâncias administrativas.....	25
Capítulo 5 - Propostas de soluções para evitar e reduzir a judicialização de lides tributárias envolvendo órgãos públicos da Administração Federal.....	37
Conclusão.....	43
Referências bibliográficas.....	45

## INTRODUÇÃO

O tema proposto para a monografia que ora se desenvolve intitula-se “*A proposta de resolução de conflitos em matéria tributária pela Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal à luz do princípio da eficiência na Administração Pública*”.

Referido tema foi eleito a partir da constatação de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), órgão responsável, dentre outras atividades, por dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de fiscalização, lançamento, cobrança, arrecadação e controle dos tributos e demais receitas da União sob sua administração, vem sendo solicitada a indicar representantes para participar de reuniões na Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF), órgão vinculado à Consultoria-Geral da União, que por sua vez integra a Advocacia-Geral da União (AGU), com a finalidade de que conflitos em matéria tributária entre órgãos da Administração Pública Federal (atualmente, também conflitos em matéria tributária entre a Administração Pública Federal e os Estados ou o Distrito Federal) sejam resolvidos por meio de conciliação no âmbito da CCAF.

Tal Câmara tem por missão evitar e reduzir a judicialização de conflitos entre órgãos da Administração Pública Federal e, mais recentemente, entre esses e os órgãos da Administração Pública dos Estados ou do Distrito Federal, buscando compor as lides no âmbito administrativo, por meio da conciliação.

Conforme exposto por Patrícia Batista Bertolo<sup>1</sup>, Advogada da União que atua como conciliadora na CCAF, à medida que a Administração Pública perceber que tem poderes e meios para solucionar internamente suas pendências, proporcionará aos cidadãos serviços que melhor atendam às suas necessidades. Ainda segundo ela, “*essa ‘autocomposição administrativa’, que pretende ser cada vez mais célere,*

---

<sup>1</sup> **A Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal: uma visão de futuro.** Texto elaborado em 28 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.direito2.com.br/agu/2008/nov/28/a-camara-de-conciliacao-e-arbitragem-da-administracao-federal-uma>>. Acesso em: 17 jan. 2010.

*também propiciará uma maior desburocratização do funcionamento da máquina administrativa.”<sup>2</sup>*

Motivada por esse propósito, a CCAF passou a atuar também na seara tributária, objeto de incontáveis disputas, inclusive entre órgãos públicos (Receita Federal do Brasil, de um lado, e, de outro, órgãos públicos sujeito às exações tributárias).

Em sua maioria, as lides em matéria tributária avocadas pela CCAF remetem-se a lançamentos por descumprimento de obrigações principais ou acessórias, realizados pela RFB, pelo INSS ou pela extinta Secretaria da Receita Previdenciária (cujas competências para fiscalizar e arrecadar as contribuições previdenciárias foram transferidas para a RFB), contra órgãos públicos, os quais não concordam com as exações que lhe são imputadas.

Ocorre que a questão tributária, por sua natureza intrinsecamente litigiosa, apresenta uma nuance que deve ser considerada, qual seja, a existência de um rito administrativo próprio e específico, previsto em Lei (na esfera federal, o Decreto nº 70.235/72, que tem *status* de lei ordinária), e que apresenta o mesmo objetivo da CCAF: resolver as lides tangentes à matéria tributária em âmbito administrativo (inclusive quando se tratar de órgãos públicos).

A resolução da lide através do rito administrativo disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72 atinge o mesmo fim colimado pela CCAF, qual seja, evitar e reduzir a litigância judicial em matéria tributária entre órgãos da Administração Pública, muito embora por meios diversos (a CCAF inicialmente pela tentativa de conciliação, que se mal sucedida leva à arbitragem, e as instâncias administrativas tributárias diretamente por meio das decisões de suas Turmas de Julgamento).

Portanto, no que se refere à seara tributária, o que se constata é que a Administração já criara uma maneira de solucionar internamente suas pendências, sejam elas envolvendo os particulares ou outros órgãos da própria Administração.

Geraldo Ataliba<sup>3</sup>, tratando do processo administrativo tributário, afirma que

---

<sup>2</sup> BERTOLO, Patrícia Batista. **A Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal: uma visão de futuro**. Texto elaborado em 28 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.direito2.com.br/agu/2008/nov/28/a-camara-de-conciliacao-e-arbitragem-da-administracao-federal-uma>>. Acesso em: 17 jan. 2010.

<sup>3</sup> “Recurso em Matéria Tributária”, *apud* NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 25.

são vários os motivos para que se crie uma maneira célere de eliminação desses litígios, haja vista a necessária harmonia entre Fisco e contribuinte. Se assim não for, se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, “*este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões a julgar.*”<sup>4</sup> As soluções, desta maneira, tardariam a acontecer, razão pela qual em quase todos os países foram criados sistemas para reduzir o número de causas submetidas ao Judiciário.

No Brasil, criou-se o processo administrativo tributário disciplinado pelo Decreto nº 70.235/72.

Hugo de Brito Machado observa que o contencioso administrativo tributário funciona como um filtro, tendo como fim a redução da presença da Administração Pública em ações judiciais<sup>5</sup>. Em sua abalizada opinião, muitas vezes o exame dos fatos se faz com mais conhecimento de causa no processo administrativo fiscal do que na via judicial, uma vez que as autoridades administrativas julgadoras conhecem melhor a legislação específica de cada tributo do que a maioria dos juízes<sup>6</sup>.

No decorrer do processo administrativo tributário, o sujeito passivo contrariado pelo lançamento fiscal pode socorrer-se de duas instâncias, ambas situadas no âmbito do Ministério de Estado da Fazenda: a primeira, representada pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), e a segunda, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), este resultado da unificação dos antigos Conselhos de Contribuintes.

Ambas as instâncias são colegiadas e imparciais, sendo que esta última é também paritária (composta por representantes da Fazenda e dos contribuintes), e decidem sobre os casos concretos a elas submetidos.

Encerrada a lide em âmbito administrativo com solução desfavorável ao sujeito passivo, inscreve-se o débito em Dívida Ativa da União e inicia-se a ação

---

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. “Recurso em Matéria Tributária”, *apud* NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 25.

<sup>5</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 293.

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2006, p. 298.

executiva fiscal.

Noutro diapasão, portanto, há que se discutir também acerca da proposta de solução de lides pela CCAF após o término do processo administrativo fiscal, quando o crédito tributário já foi inscrito em Dívida Ativa da União e já há uma execução fiscal em curso.

Assim, partindo-se do estudo do processo administrativo tributário, da inscrição em Dívida Ativa e do início do processo de execução fiscal e discorrendo-se sobre o histórico da CCAF e sua atuação em matéria tributária, propõe-se este trabalho monográfico a analisar, à luz do princípio da eficiência na Administração Pública, essa nova proposta de se dirimirem conflitos tributários entre o Fisco e os contribuintes órgãos públicos.



## 1 - O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E O AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martinez López lecionam que a própria Constituição Federal de 1988 (CF/88) abriga o processo administrativo tributário, vez que o protege com as mesmas garantias do processo judicial.<sup>7</sup>

De fato, o art. 5º, LV, da CF/88, garante o direito ao contraditório e à ampla defesa aos litigantes em processo administrativo e judicial, e o inciso LXXVIII do mesmo art. 5º assegura a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação, nos âmbitos judicial e administrativo.

No que toca ao processo administrativo tributário federal, a norma que o regula é o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que tem *status* de lei ordinária. Dispõe seu artigo 1º:

Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.

Sem necessidade de maiores interpretações, cristalino o artigo ao disciplinar que a determinação e a exigência dos créditos tributários federais devem obedecer aos seus ditames, desde a constituição do crédito pelo lançamento até sua cobrança administrativa, passando pela fase de impugnação e recurso. Exceções não há no tocante a órgãos públicos, contribuintes que são e assim erigidos na forma da lei.

O Decreto em tela trata com detalhe dos atos e termos processuais, dos prazos, do procedimento fiscal, dos requisitos do auto de infração e da notificação de lançamento, da intimação, da impugnação às DRJ e do recurso ao CARF, da cobrança administrativa e do encaminhamento do processo para a cobrança executiva.

Acerca da impugnação ao lançamento, o ato legal assevera que esta instaura a fase litigiosa do procedimento, ou seja, o que era procedimento fiscal torna-se um processo administrativo fiscal, que deve ter seguimento tendo em mira o devido processo legal e todas as garantias a ele inerentes, tais como o direito ao contraditório e à ampla defesa, a isonomia, a obrigatoriedade de motivação das decisões, a moralidade e a segurança jurídica, dentre outras. Há que se atender

---

<sup>7</sup> NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 24.

também ao princípio da duração razoável do processo; provocada a Administração, deve ela responder em tempo aos administrados.

A partir do protocolo da impugnação, a exigibilidade do crédito tributário fica suspensa, nos termos do informado no art. 151, III, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Destaque-se, por oportuno, que o CTN somente permite a suspensão da exigibilidade do crédito tributário no caso de reclamações e recursos interpostos “nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo”; no âmbito do processo administrativo fiscal federal, tal é o Decreto nº 70.235/72. Assim, reclamações ou recursos interpostos junto a órgãos que não aqueles elencados em lei não têm o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Impugnado o lançamento e formado o processo administrativo fiscal, segue ele para análise e julgamento na Delegacia de Julgamento correspondente. Nesta, a impugnação é analisada e julgada por Turmas de Julgamento compostas por 5 (cinco) Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil especializados no tributo lançado, os quais têm mandato de até 2 (dois) anos, permitidas reconduções.

Tal qual um tribunal, os julgadores pautam-se pela legalidade e pela imparcialidade, interpretando a legislação tributária e a aplicando ao caso concreto.

A cada julgador incumbe elaborar o relatório, o voto e a ementa nos processos em que for relator, além de proferir voto e propor diligência<sup>8</sup>. Na sessão de julgamento, primeiramente, verifica-se o quórum; após, inicia-se a leitura, discussão e aprovação da ata da sessão anterior e, finalmente, tem início a discussão e votação dos processos constantes da pauta<sup>9</sup>.

Necessário destacar que as Delegacias de Julgamento da RFB, em um total de 18 (dezoito) em todo o território nacional, são independentes das Delegacias da Receita Federal responsáveis pelos lançamentos tributários e subordinam-se diretamente ao Subsecretário de Tributação e Contencioso da RFB, o que se

---

<sup>8</sup> Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, art. 6º.

<sup>9</sup> Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, art. 14.

justifica para possibilitar imparcialidade ao julgamento dos processos e evitar possíveis pressões dos órgãos lançadores para a manutenção do lançamento. A subordinação, destaca-se, é somente administrativa; no mérito das discussões sobre os lançamentos perpetrados, pauta-se o órgão julgador administrativo pelas normas constantes da legislação tributária.

Constituindo a 1ª instância administrativa de julgamento do litígio tributário federal, as Delegacias de Julgamento, reitera-se, miram os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório ao analisar e julgar um processo, e têm em foco a verificação do lançamento sob o aspecto de sua estrita legalidade. Revelam a prática, pelo Poder Executivo, da atividade atípica de julgamento, inerente ao Poder Judiciário. Descortinam o atendimento, pela Administração Tributária, do princípio da autotutela, que evita que atos ilegais da própria Administração se perpetuem.

Em regra, a Administração pode revogar seus atos, por motivo de conveniência ou oportunidade, e deve anulá-los, quando eivados de ilegalidade<sup>10</sup>. Não obstante, em relação às questões tributárias, não cabem a conveniência e a oportunidade da Administração, certo que o Direito Tributário fulcra-se primordialmente na estrita legalidade. De se concluir, desta forma, que, encontrando-se um lançamento tributário eivado de vício que o torne ilegal, deve a Administração Tributária anulá-lo, caso o vício não seja passível de saneamento.

Finalizado o julgamento pela DRJ com decisão contrária às pretensões do sujeito passivo, abre-se prazo de 30 (trinta) dias para interposição de recurso junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Referido órgão situa-se no âmbito do Ministério da Fazenda, com subordinação administrativa direta ao Ministro dessa pasta. Composto por Seções, Câmaras e Turmas, é a 2ª instância do contencioso administrativo.

Suas Turmas são atualmente compostas por 6 (seis) conselheiros, sendo 3 (três) representantes da Fazenda Nacional (Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil) e 3 (três) representantes das categorias econômicas com representação

---

<sup>10</sup> Súmula nº 473 do STF, que prescreve: “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.”

nacional (e.g., Confederação Nacional da Indústria e Confederação Nacional do Comércio).

Nomeados diretamente pelo Ministro de Estado da Fazenda, os conselheiros são selecionados pelo “Comitê de Seleção de Conselheiros”, composto pelo presidente do CARF, por um representante da Receita Federal do Brasil, um da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, um das categorias econômicas com representação nacional e por um representante da sociedade civil, designado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Referido Comitê examina, a partir de listas tríplexes encaminhadas pela Receita Federal do Brasil e pelas confederações de categorias econômicas com representação nacional, os nomes dos candidatos a conselheiros, através do exame curricular e de entrevista, o que proporciona transparência ao processo de indicação dos conselheiros do CARF.

Têm-se como pré-requisitos para a escolha dos conselheiros o notório conhecimento técnico e o efetivo e comprovado exercício de atividades que demandem conhecimento nas áreas de Direito Tributário, de processo administrativo fiscal, de tributos federais e de contabilidade.

Também como um tribunal, o CARF segue a liturgia do devido processo legal, zelando por todas as garantias dos litigantes em busca do apaziguamento dos conflitos.

Os órgãos públicos contribuintes, como não poderia deixar de ser, também encontram nesse tribunal administrativo um foro adequado para a resolução de suas querelas tributárias.

Analisado e indeferido o pleito do contribuinte por uma Turma de Julgamento do CARF, cabe ainda recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do próprio CARF, caso a decisão da qual se pretenda recorrer haja dado à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de julgamento do CARF ou a própria CSRF.

A CSRF é formada por 3 (três) Turmas, especializadas por tributos e constituídas pelo presidente e vice-presidente do CARF e pelos presidentes e vice-presidentes das Câmaras da respectiva Seção. Referida Câmara Superior pode ser

considerada uma instância especial administrativa, existente para uniformizar a jurisprudência administrativa tributária federal.

Repise-se: os contribuintes que discordam da interpretação do Fisco quando se tratar de lançamento tributário têm, conforme o caso, duas instâncias administrativas ordinárias e uma instância administrativa especial se debruçando sobre a controvérsia a fim de dar-lhe o devido encerramento.

Fato que se nota atualmente é que, quanto mais se eleva a confiança dos contribuintes na imparcialidade das instâncias administrativas e quanto mais se confirma a especialização e competência técnica apurada dos julgadores, mais se observa o acatamento das decisões administrativas como última decisão, fato que leva à consecução do principal objetivo de um tribunal administrativo: evitar que um sem-número de lides sejam levadas ao Judiciário.

Analisado o lançamento tributário em todas as instâncias administrativas, e não tendo o sujeito passivo logrado êxito, o processo retorna para a Delegacia da Receita Federal do Brasil de domicílio do contribuinte, quando então ocorre a cobrança administrativa, tendo o devedor o prazo de 30 (trinta) dias para recolher o valor devido.

Esgotado tal prazo sem que tenha sido pago o crédito tributário, o sujeito passivo é declarado devedor remisso e o processo é encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), órgão responsável para apurar a liquidez e certeza da Dívida Ativa da União, inscrevê-la para fins de cobrança e executá-la, nos termos do artigo 12 da Lei Complementar nº 73/93, lei esta que institui a “Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União”.

A inscrição em Dívida Ativa da União e o conseqüente ajuizamento da execução fiscal, como se viu, são resultado de um lançamento tributário em que o sujeito passivo, seja ele órgão público ou não, defendeu-se no âmbito administrativo (DRJ e CARF ou somente DRJ) e não logrou êxito em sua defesa, ou simplesmente ficou revel no processo administrativo e também não pagou o valor exigido.

Daniel Monteiro Peixoto<sup>11</sup> ensina, com propriedade, que, encaminhados os autos para inscrição em Dívida Ativa, a atuação da Procuradoria da Fazenda tem as

---

<sup>11</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 234.

seguintes finalidades, conexas mas que podem se apartar com clareza: controle da legalidade, apuração da liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário, formalização de encargos decorrentes da mora do contribuinte e formação do título executivo extrajudicial da Fazenda Pública apto a instrumentalizar o acesso ao processo executivo fiscal.

De fato, assim determina o art. 2º, §3º, da Lei nº 6.830/80, *in verbis*:

Art. 2º (...)

(...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

A PGFN, não obstante administrativamente subordinada ao Ministro de Estado da Fazenda, técnica e juridicamente subordina-se ao Advogado-Geral da União, conforme determina o artigo 2º, §1º, da Lei Complementar nº 73/93<sup>12</sup>, donde se conclui que a AGU, por meio da PGFN, participa da apuração da liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário exigido não só dos órgãos públicos, como de todos os contribuintes.

Acerca das possibilidades da PGFN no tocante ao controle da legalidade do lançamento, Daniel Monteiro Peixoto<sup>13</sup> pondera que não assiste às procuradorias invalidar o lançamento tributário. Tal conclusão advém do cotejo da redação do art. 145 do CTN<sup>14</sup> com o art. 2º, §3º, da Lei nº 6.830/80, retrotranscrito.

Não obstante, pode a PGFN devolver o processo ao órgão lançador, provocando-o para que faça a revisão de ofício disciplinada no art. 145, III, do CTN. Tal conduta, porém, só teria cabimento se houver sido o lançamento impugnado pelo contribuinte no prazo legal, uma vez que, interposta tempestivamente a

---

<sup>12</sup> Art. 2º (...)

(...)

§1º Subordinam-se diretamente ao Advogado-Geral da União, além do seu gabinete, a Procuradoria-Geral da União, a Consultoria-Geral da União, a Corregedoria-Geral da Advocacia-Geral da União, a Secretaria de Controle Interno e, técnica e juridicamente, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

<sup>13</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 238.

<sup>14</sup> Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

impugnação, cessariam as prerrogativas da autoridade lançadora em prol dos órgãos julgadores<sup>15</sup>.

A PGFN pode, ainda, ajustar eventuais irregularidades formais no lançamento, tais como: nome incompleto ou errado do devedor, engano nos valores dos tributos ou das multas ou indicação dos dispositivos legais omissa ou errada (desde que o contexto da motivação tenha permitido a formulação de defesa por parte do contribuinte)<sup>16</sup>.

De todo o exposto, há que se destacar que são inúmeras e diversas as possibilidades de defesa dos contribuintes, inclusive órgãos públicos, até que o Fisco valha-se do Poder Judiciário para cobrar um crédito tributário.

A judicialização dos conflitos tributários provocada pelo Fisco somente ocorre, portanto, após longo caminho trilhado no âmbito administrativo, durante o qual o lançamento contestado foi diversas vezes analisado pelas instâncias administrativas competentes, tendo sido inclusive submetido à própria AGU, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

---

<sup>15</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 238.

<sup>16</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro, op. cit. p. 238.

## **2 - HISTÓRICO DA CÂMARA DE CONCILIAÇÃO E ARBITRAGEM DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL E SUA ATUAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Importante fixar o contexto histórico da CCAF. A Medida Provisória (MP) nº 2.180-35, de 24 de agosto de 2001, art. 11, disciplinou, *in verbis*:

Art. 11. Estabelecida controvérsia de natureza jurídica entre entidades da Administração Federal indireta, ou entre tais entes e a União, os Ministros de Estado competentes solicitarão, de imediato, ao Presidente da República, a audiência da Advocacia-Geral da União.

Parágrafo único. Incumbirá ao Advogado-Geral da União adotar todas as providências necessárias a que se deslinde a controvérsia em sede administrativa.

Referida MP incumbiu o Advogado-Geral da União de adotar todas as providências necessárias para o deslinde de controvérsia em sede administrativa entre entidades da Administração Federal indireta ou entres tais entes e a União.

Cabe ressaltar que não constava do texto a previsão de resolução de controvérsias entre entidades da Administração Federal direta.

Em outubro de 2002, foi editada a MP nº 71, que, dentre outras providências, instituía na AGU a Câmara de Conciliação Administrativa, destinada a solucionar conflitos, inclusive por arbitramento, entre os órgãos da Administração Federal direta e as entidades da Administração Federal indireta, e entre estas últimas. Note-se que os conflitos entre entidades da Administração Federal direta foram incluídos no rol de controvérsias a serem solucionadas em sede administrativa.

Pelas determinações da MP, as recomendações da Câmara de Conciliação Administrativa seriam submetidas ao Advogado-Geral da União para decisão, e este, à vista das recomendações, poderia homologar a conciliação, decidir por arbitramento ou determinar a emissão de parecer jurídico para solver o conflito, submetendo-o ao Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73/93.

Referida Medida Provisória, não obstante, foi rejeitada pelo Congresso Nacional em dezembro de 2002.

Em fevereiro de 2007, foi publicada a Portaria AGU nº 118, dispondo sobre a conciliação entre órgãos e entidades da Administração Federal no âmbito da AGU. Referida Portaria disciplinava que, até que fosse instituída câmara permanente e



regulamentada para a conciliação entre órgãos e entidades da Administração Federal, o Advogado-Geral da União poderia instalar câmaras de conciliação *ad hoc*, com a finalidade de deslindar, na esfera administrativa, controvérsias entre órgãos e entidades da União.

Segundo o §1º do art. 4º da Portaria, a conciliação poderia ocorrer por acordo, transação, outros ajustes ou por desistência de ação ou recurso judicial.

Em 27 de setembro de 2007, é editado o Ato Regimental AGU nº 5, dispondo sobre a competência, a estrutura e o funcionamento da Consultoria-Geral da União da AGU e criando em sua estrutura a Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF).

Nessa mesma data, é editada a Portaria AGU nº 1.281, que implementa a CCAF para dirimir controvérsias de natureza jurídica entre órgãos e entidades da Administração Federal. Com a edição da Portaria AGU nº 1.099, de 28 de julho de 2008, passam a ser admitidas pela CCAF controvérsias jurídicas entre a Administração Pública Federal e a Administração Pública dos Estados ou do Distrito Federal.

No tocante à atuação da CCAF em matéria tributária, convém, por imprescindível à compreensão do tema, destacar a existência do Parecer AGU/SRG-01/2007<sup>17</sup>, de 29 de novembro de 2007, aprovado pelo Advogado-Geral da União em 03 de janeiro de 2008, que tem por ementa:

Necessidade de solução de controvérsias entre Órgãos e Entidades da Administração Federal versando sobre matéria tributária e fixação de competência da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal CCAF, integrante da estrutura Consultoria-Geral da União.

I. A conciliação entre Órgãos e/ou Entidades da Administração Federal, no âmbito da Advocacia-Geral da União, inclui a matéria de natureza tributária.

II. É da competência da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal - CCAF, integrante da Consultoria-Geral da União, a competência para a conciliação de controvérsias envolvendo a matéria tributária.

---

<sup>17</sup> BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Parecer AGU/SRG 01/2007**. Brasília, 29 de novembro de 2007. Disponível em: <[http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225001&ID\\_SITE=>](http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225001&ID_SITE=>)>. Acesso em: 17 jan. 2010.

III. Possibilidade de ampliação da competência à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, consoante art. 2º, da Portaria nº 1.281, de 27 de setembro de 2007.

No relatório do parecer, sua autora descreve que, solicitado o fornecimento dos dados necessários à instalação e ao funcionamento da Câmara de Conciliação, esta recebeu, das entidades públicas litigantes, o entendimento jurídico sobre a controvérsia, os documentos comprobatórios e a indicação dos representantes para participar das reuniões. Adicionalmente, recebeu do “órgão arrecadador” algumas questões prejudiciais ao prosseguimento dos trabalhos da Câmara de Conciliação, que consistiam, basicamente, na argumentação sobre a impossibilidade da matéria tributária ser objeto de um procedimento conciliatório, e na falta de competência da CCAF para coordenar o feito<sup>18</sup>.

Observa-se, portanto, que o Fisco já se contrapusera à possibilidade da atuação de um foro no qual se discutiriam procedimentos conciliatórios em matéria tributária.

Acerca da possibilidade de conciliação em matéria tributária e da competência da CCAF para realizá-la, a AGU entendeu pela sua plausibilidade. No Anexo I deste trabalho monográfico, consta a transcrição dos principais trechos do Parecer AGU/SRG-01/2007, em que referido entendimento é esposado.

Da leitura atenta dos excertos do Parecer transcritos no Anexo I, depreende-se, em resumo, que o entendimento acerca da possibilidade de conciliação sobre matéria tributária abriga-se nos dispositivos legais que remetem à AGU a competência para a solução de controvérsias administrativas de natureza jurídica em geral, bem como na possibilidade de retificação do lançamento, de ofício, pela “autoridade administrativa da área”.

Quanto à competência da CCAF para realizá-la, o parecer conclui positivamente, tendo como fulcro o encaminhamento de dois anteprojetos de lei, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, ao Ministro de Estado da Fazenda, tratando de regular a Transação Geral em Matéria Tributária e a Execução Fiscal administrativa. Adicionalmente, destaca trecho de obra de Hugo de Brito Machado, em que este autor cita texto de Rosembuj dissertando que a autoridade

---

<sup>18</sup> BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Parecer AGU/SRG 01/2007**, item 3. Brasília, 29 de novembro de 2007. Disponível em: <[http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225001&ID\\_SITE=>](http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225001&ID_SITE=>). Acesso em: 17 jan. 2010.

administrativa não pode dispor dos tributos, posto que patrimônio do Estado, mas o próprio Estado, titular do patrimônio, pode deles dispor, desde que atuando pela via legislativa e para a realização dos fins públicos.

Conforme já se viu e se verá mais adiante, a retificação de ofício pela autoridade fiscal é dever dessa autoridade, independentemente da existência ou não de “procedimento conciliatório”. Quanto ao anteprojeto de lei que trata da transação geral em matéria tributária, somente se, e quando aprovado referido anteprojeto, poder-se-á falar em uma “lei geral de transação” que permita a negociação das dívidas tributárias.

O rito do procedimento conciliatório na CCAF segue o disposto na Portaria AGU nº 1.281/07, arts. 3º a 11.

A solicitação de instalação dos procedimentos conciliatórios pode ser apresentada pelos Ministros de Estado, por dirigentes de entidades da Administração Federal indireta, pelo Procurador-Geral da União, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, pelo Procurador-Geral Federal e pelos Secretários-Gerais de Contencioso e de Consultoria, e deverá ser instruída com a indicação de representante para participar de reuniões e trabalhos, o entendimento jurídico do órgão ou entidade com a análise dos pontos controvertidos e a cópia dos documentos necessários ao deslinde da controvérsia.

Recebida a solicitação pela CCAF, é designado conciliador para atuar no feito. Este analisa preliminarmente a solicitação e, na hipótese de cabimento, é dada ciência da controvérsia ao órgão ou entidade apontado pelo solicitante para que apresente suas considerações e indique representante para participar dos trabalhos.

Após a instrução do procedimento, o conciliador se manifesta sobre a possibilidade de conciliação e designa data para o início das atividades conciliatórias.

Nos termos do art. 9º da Portaria, “*o conciliador e os representantes dos órgãos e entidades em conflito deverão, utilizando-se dos meios legais e observados os princípios da Administração Pública, envidar esforços para que a conciliação se realize.*”

Havendo conciliação, é lavrado o respectivo termo, o qual é submetido à homologação do Advogado-Geral da União.

Finalmente, não havendo conciliação, será elaborado parecer pela Consultoria-Geral da União para dirimir a controvérsia, que será submetido ao Advogado-Geral da União e posteriormente ao Presidente da República.

### 3 - O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O princípio da eficiência foi içado a princípio constitucional pela Emenda Constitucional nº 19/1998.

Na linguagem comum, eficiência é qualidade ou característica de quem ou do que cumpre as suas obrigações e funções quanto a normas e padrões; é a virtude ou característica de se conseguir o melhor rendimento com o mínimo de erros e/ou de dispêndio de energia, tempo, dinheiro ou meios<sup>19</sup>.

Para N. Abbagnano, “a eficiência de uma organização indica a adequação da organização às suas funções”<sup>20</sup>.

Na linguagem da ciência da Administração, “um sistema eficiente é aquele que utiliza racionalmente seus recursos. Quanto mais racional for o uso dos recursos, mais produtivo e eficiente será o sistema”.<sup>21</sup>

Na doutrina de Dinorá Adelaide Musetti Grotti<sup>22</sup>, eficiência “é um conceito econômico, que introduz, no mundo jurídico, parâmetros relativos de aproveitamento ótimo de recursos escassos disponíveis para a realização máxima de resultados desejados”.

Não basta apenas que o Estado alcance resultados com os meios que a sociedade disponibiliza (eficácia), mas que o faça da melhor maneira possível (eficiência)<sup>23</sup>.

Para Maria Sylvia Zanella di Pietro<sup>24</sup>, o princípio da eficiência apresenta dois aspectos: um que leva em consideração o modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho para se obterem os melhores resultados; o outro, que considera o modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública, também objetivando lograr os melhores resultados.

---

<sup>19</sup> VERBETE EFICIÊNCIA. In Dicionário Houaiss on-line. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=eficiencia&styp=k>> (senha requerida). Acesso em: 19 jan. 2010.

<sup>20</sup> Dicionário de filosofia, verbete “eficiência”, *apud* GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **O serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 298.

<sup>21</sup> MAXIMIANO, Antonio César Amaru. Introdução à administração, *apud* GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. op. cit. p. 298.

<sup>22</sup> GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **O serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 298.

<sup>23</sup> GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. *Idem ibidem*.

<sup>24</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 75.

Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>25</sup> anota que o princípio da eficiência é uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, há muito, no direito italiano: o princípio da “boa administração”.

Diógenes Gasparini<sup>26</sup> também compara o princípio da eficiência ao “dever de boa administração” dos italianos, fulcrando-se no tripé “rapidez, perfeição e rendimento” para se referir a “eficiência”.

Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López<sup>27</sup> ensinam que “o princípio da eficiência comunga os propósitos do princípio da razoabilidade (ou proporcionalidade) na medida em que este contribui para a escolha da solução mais adequada ao interesse público, de modo a satisfazer plenamente a demanda social”.

Pela análise de José Afonso da Silva<sup>28</sup>, eficiência não é um conceito jurídico, mas econômico, e sua introdução como princípio constitucional presta-se para orientar a atividade administrativa para que consiga os melhores resultados com os poucos recursos que possui e com o menor custo.

É a regra do melhor custo-benefício. Em síntese, e utilizando-se de linguagem popular, é fazer mais com menos.

Mais adiante, o autor destaca a dificuldade na transposição das noções econômicas para a atividade administrativa estatal, definindo que a obtenção da eficiência administrativa dar-se-á “*pelo melhor emprego dos recursos e meios (humanos, materiais e institucionais) para melhor satisfazer as necessidades coletivas num regime de igualdade dos usuários.*”<sup>29</sup>

Para Diogo de Figueiredo Moreira Neto<sup>30</sup>, o princípio da eficiência resultou da conjugação da Administração Pública Gerencial (que traz consigo os conceitos clássicos de produtividade e eficácia) com o dever de boa administração (que impõe o melhor atendimento possível das finalidades previstas em lei).

---

<sup>25</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 112.

<sup>26</sup> GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 21-22.

<sup>27</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 72.

<sup>28</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 671.

<sup>29</sup> SILVA, José Afonso da. *Idem ibidem*.

<sup>30</sup> NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. **Curso de Direito Administrativo**, p. 103, *apud* MOREIRA, Egon Bockmann, op. cit. p. 191.

Por seu turno, Humberto Ávila doutrina que o dever de eficiência “*estutura o modo como a Administração deve atingir os seus fins e qual deve ser a intensidade das relações entre as medidas que ela adota e os fins que ela persegue.*”<sup>31</sup>

Egon Bockmann Moreira<sup>32</sup>, assim como vários autores, critica a inserção da eficiência como princípio constitucional, argumentando que a Emenda Constitucional nº 19/1998 pretendeu outorgar à Administração Pública uma máxima não-jurídica, típica da Administração e da Economia, que se referem basicamente ao desempenho de entes privados. Não obstante, assevera que a compreensão constitucional do princípio não virá da Economia ou da ciência da Administração, mas sim da compreensão democrática da Constituição Federal, tomando por base a interpretação sistemática de todo o ordenamento jurídico.<sup>33</sup>

Para o citado autor, “*a Administração não pode nem praticar atos que sejam ineficientes, nem se abster inercialmente da prática de atos eficientes (abrangendo toda e qualquer conduta administrativa do Estado)*”.<sup>34</sup>

Conforme se depreende da leitura dos vários autores citados, são diversas as definições doutrinárias acerca do princípio da eficiência, mas que muito se aproximam entre si.

Em síntese, pode-se afirmar que referido princípio pauta-se em duas vertentes: a primeira, no sentido de que a Administração Pública deve concentrar esforços para atender aos administrados de maneira célere e eficaz, com o menor custo e o maior benefício para esses; a segunda, no sentido de que ela deve se estruturar e se organizar internamente de maneira racional, evitando superposição de tarefas e aproveitando seus recursos escassos (humanos e materiais) de forma satisfatória.

A Administração Pública, não somente quando atende os administrados, mas também quando se organiza internamente como sistema, deve primar pela racionalização dos recursos, o que, no caso do trabalho monográfico em curso, significa buscar a resolução de litígios em matéria tributária envolvendo-se o menor

---

<sup>31</sup> Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa, RBDP 1/107, *apud* MOREIRA, Egon Bockmann, op. cit. p. 192.

<sup>32</sup> MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo – Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 170.

<sup>33</sup> MOREIRA, Egon Bockmann. op. cit. p. 175.

<sup>34</sup> MOREIRA, Egon Bockmann. op. cit. p. 193.

número possível de órgãos da Administração Pública com poder de decisão, assim como o menor número de servidores e de recursos quanto possível.



#### 4 – EFICIÊNCIA E SUPERPOSIÇÃO DE INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS

Conforme já explicitado, quando um contribuinte, seja ele órgão público ou não, é autuado e discorda do lançamento que lhe foi imputado, tem a possibilidade de se defender na esfera administrativa, ingressando com impugnação ao lançamento dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento correspondente.

Protocolada tempestivamente a impugnação, suspensa se torna a exigibilidade do crédito tributário, o que significa que, até decisão final na esfera administrativa, a Administração Tributária nada pode exigir do contribuinte.

Conforme o rito da CCAF, permite-se que, a qualquer momento, um órgão público suscite controvérsia em matéria tributária; ato contínuo, é determinado o início dos “procedimentos conciliatórios” (reuniões, entrega de pareceres e laudos para comprovar as alegações, etc). Surge daí a primeira indagação relevante a ser enfrentada: o aceite da CCAF para que o conflito em matéria tributária seja dirimido em seu âmbito tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário?

Pela leitura do art. 151, III, do CTN, abaixo transcrito, e conforme já se discorreu em tópico anterior, conclui-se que a resposta é negativa:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
(...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

No âmbito do processo tributário administrativo federal, a lei que o regula é o Decreto nº 70.235/72, que, não obstante tenha nascido decreto, apresenta *status* de lei ordinária.

Paulo de Barros Carvalho<sup>35</sup> observa:

*“O contraditório administrativo pode se prolongar, desde que as leis reguladoras da matéria, no âmbito federal, estadual e municipal, assim o estabeleçam. Tais diplomas fixam as condições do procedimento, disciplinando os requisitos formais, os prazos, as autoridades credenciadas a se manifestarem e tudo mais que assegure o caráter orgânico dessa sucessão de atos e termos, unificados em torno de um objetivo final, qual seja a derradeira deliberação da Fazenda, acerca da questão debatida. Respeitados os pressupostos instituídos em lei para o ingresso no procedimento administrativo tributário, as impugnações e os recursos têm a força de sustar a exigibilidade do crédito.”*

---

<sup>35</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 480-481.

O art. 97, VI do CTN<sup>36</sup> disciplina que somente a lei pode estabelecer, dentre outras, as hipóteses de suspensão de créditos tributários. A doutrina e a jurisprudência entendem que as hipóteses do art. 151 do CTN são taxativas e que somente lei complementar pode incluir novas possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Por sua vez, o art. 111, I, do mesmo Código, determina que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão do crédito tributário (na realidade, o que se opera é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito, que continua existindo<sup>37</sup>).

Nas matérias tratadas no art. 111, dentre elas a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, deve o hermeneuta pautar-se preponderantemente pela letra da lei, sem ampliar seus comandos.<sup>38</sup>

Ingressando somente com o pedido na CCAF, a exigibilidade do crédito tributário, portanto, não resta suspensa, e a cobrança deve prosseguir.

Como não há previsão de atuação da CCAF no Decreto nº 70.235/72, e pelo princípio da oficialidade que se aplica aos processos administrativos, inclusive os tributários, o Fisco deve dar seguimento a um lançamento perpetrado e não impugnado nos termos de Decreto nº 70.235/72, cobrando do contribuinte órgão público o valor da exação.

Cria-se neste momento uma situação que vai cristalinamente de encontro ao princípio da eficiência: um órgão público discute um lançamento tributário no âmbito da CCAF, enquanto, paralelamente, o débito originado deste lançamento é cobrado pelo Fisco, simplesmente porque este não pode deixar de fazê-lo, por falta de previsão legal, sob pena de responsabilização de seus agentes.

Duas engrenagens caras e vitais para a Administração Pública, quais sejam, a Receita Federal do Brasil e a AGU, movem-se ao mesmo tempo e em direções

---

<sup>36</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

<sup>37</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 480-481.

<sup>38</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 221.

opostas.

Para a exigibilidade do crédito tributário restar suspensa, o órgão público deve ingressar com impugnação junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) correspondente.

Provocada a DRJ, deve uma de suas Turmas de Julgamento dar uma resposta ao contribuinte sobre a controvérsia instalada.

Cria-se nesse momento outra situação que desafia a eficiência e a lógica: a possibilidade de ocorrência de duas decisões contraditórias da Administração Pública acerca do mesmo litígio: uma da RFB, outra da AGU. Isso porque, se na CCAF não houver conciliação (e certamente não haverá, haja vista a impossibilidade do agente do Fisco de dispor do crédito tributário constituído), será elaborado parecer pela Consultoria-Geral da União para dirimir a controvérsia, controvérsia esta que também será decidida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal.

Situação idêntica ocorre quando a CCAF inicia seus procedimentos em matéria tributária quando, já superada a fase da 1ª instância administrativa (Delegacias de Julgamento), há recurso a ser analisado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

A possível ocorrência de decisões contraditórias da própria Administração direcionadas a seus próprios órgãos internos atenta não somente contra a eficiência e a boa administração, mas contra o princípio da segurança jurídica.

Para exemplificação fática da situação que ora se debate, transcrevem-se alguns trechos do Parecer AGU/SRG-01/2008<sup>39</sup>, de 25 de abril de 2008, aprovado pelo Advogado-Geral da União em 05 de maio de 2008:

ASSUNTO: Solução de controvérsia entre o Banco Central do Brasil e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, diante da cobrança de contribuição previdenciária incidente nas remunerações pagas ou creditadas a profissionais autônomos que prestam serviços médicos a beneficiários do Programa de Assistência à Saúde dos servidores do Banco Central do Brasil (PASBC).

EMENTA: (...)

III. Encerramento, por Parecer, de controvérsia jurídica entre a Secretaria da

---

<sup>39</sup> BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Parecer AGU/SRG 01/2008**. Brasília, 25 de abril de 2008.

Disponível em:

<[http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225011&ID\\_SITE=>](http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225011&ID_SITE=>). Acesso em: 23 jan. 2010.

Receita Federal do Brasil e o Banco Central do Brasil, com a definição sobre a existência de obrigação tributária, do último, em relação à primeira, no tocante à cota patronal da contribuição previdenciária incidente nas remunerações pagas ou creditadas a profissionais autônomos que prestam serviços médicos a beneficiários do Programa de Assistência à Saúde dos Servidores do Banco Central - PASBC.

(...)

7. Realizaram-se reuniões, visando à conciliação, em 11 de dezembro de 2007, 18 e 25 de janeiro de 2008 e foram esgotadas as tentativas de solução conjunta da controvérsia firmada entre a Secretaria da Receita Federal do Brasil e o Banco Central do Brasil, motivando o encaminhamento do processo à alternativa da arbitragem, que se consubstancia, nos termos da Portaria nº 1.281, de 27 de setembro de 2008, na emissão do presente Parecer, pela Advocacia-Geral da União, na forma do art. 40, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

(...)

21. Quando encaminhada, à Advocacia-Geral da União, a controvérsia jurídica, através da Casa Civil da Presidência da República, pendia de decisão a irresignação apresentada pelo Banco Central perante a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, tendo sido lavrado, em 11 de março de 2008, o Acórdão 03-24.441 6ª Turma da DRJ/BSA, comunicada por intermédio da Carta/DRFB/DF/DICAT nº 62/2008, de 28 de março de 2008, recebida pelo Banco Central em 7 de abril de 2008, com o seguinte teor:

Estamos encaminhando cópia do Acórdão nº 03-24.441 da 6ª Turma da DRJ/BSA de 11/03/2008 que conclui pela procedência do referido lançamento. Informamos que caso seja de interesse do contribuinte poderá ser interposto recurso voluntário ao 2º Conselho de Contribuintes no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data do recebimento desta. Transcorrido o prazo sem qualquer manifestação do interessado, o débito será encaminhado para cobrança judicial, e o mesmo poderá ter o seu nome incluído no CADIN Cadastro de Inadimplentes do Banco Central, conforme prazo previsto no § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.522, de 19.07.02.

(...)

29. Antes de cuidar do caráter definitivo da conciliação, convém observar a regra do procedimento da CCAF, no estímulo ao diálogo, é o incentivo a que os Órgãos e Entidades revejam as posições administrativas adotadas, nos limites, inclusive, da Súmula nº 4731, do Supremo Tribunal Federal, e passem a contemplar, dentre as alternativas legais, a eleição de uma que dirima o conflito, ou, retifiquem uma interpretação jurídica, com a melhor interpretação do direito administrativo, em termos gerais, independentemente da especialidade de prestação estatal. Nada obstante, excepcionando a regra e não havendo sucesso do procedimento conciliatório, emerge a alternativa tradicional da emissão de Parecer. Observe-se o art. 9º, da Portaria AGU nº 1.281/2007:

Art. 9º O conciliador e os representantes dos órgãos e entidades em conflito deverão, utilizando-se dos meios legais e observados os princípios da Administração Pública, envidar esforços para que a conciliação se realize.

(...)

52. Diante do exposto, proponho o encerramento do processo submetido à solução da controvérsia administrativa, diante da definição sobre a existência da obrigação tributária de natureza previdenciária do Banco Central do Brasil, ou seja, cota patronal dos pagamentos efetuados ou creditado aos trabalhadores autônomos a serviço de assistência médica do PASBC, devendo a Administração Federal adotar as medidas necessárias à

promoção das medidas necessárias à satisfação creditícia que contemplará aporte orçamentário em relação ao período pretérito de incidência do encargo previdenciário.

Observa-se, da leitura dos excertos do Parecer, que a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília e a conclusão do Parecer da AGU foram no mesmo sentido, qual seja, da manutenção da exação tributária. O acórdão da DRJ Brasília data de 11 de março de 2008, e o Parecer da AGU, de 25 de abril de 2008.

Imagine-se, por hipótese, se a DRJ houvesse decidido pela improcedência do lançamento e a AGU pela sua procedência, ou vice-versa. Seriam duas decisões contraditórias, de dois órgãos públicos integrantes da Administração Federal direta, direcionadas a um terceiro órgão público, integrante da Administração Federal indireta. Estar-se-ia diante de verdadeira falta de racionalização administrativa.

Nos procedimentos conciliatórios de que trata o Parecer AGU/SRG-01/2008<sup>40</sup>, nem mesmo a autoridade lançadora poderia propor a alteração do lançamento, por meio da revisão de ofício (ainda que assim entendesse), haja vista que, no âmbito da Administração Tributária, somente a DRJ tinha competência, naquele momento processual, para alterá-lo.

Tal conclusão advém da leitura conjunta do art. 145 do CTN, que informa que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício e iniciativa de ofício da autoridade administrativa nos casos previstos no art. 149, e do art. 25, I, do Decreto nº 70.235/72, que disciplina que o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete, em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Impugnado o lançamento, portanto, no âmbito da Administração Tributária, fixada está a competência da DRJ para decidir sobre o lançamento, e somente ela pode fazê-lo.

Por óbvio, um parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República teria o condão de fixar o entendimento jurídico e vincular a

---

<sup>40</sup> BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Parecer AGU/SRG 01/2008**. Brasília, 25 de abril de 2008.

Disponível em:

<[http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225011&ID\\_SITE=>](http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225011&ID_SITE=>). Acesso em: 23 jan. 2010.

Delegacia de Julgamento da Receita Federal, não obstante, a etapa de conciliação, anterior à arbitragem, não teria, como não teve, chances de êxito, pela simples impossibilidade dos representantes do Fisco de tomarem qualquer providência quanto à solução da controvérsia naquele momento, dada a fixação da competência da DRJ Brasília para decidir a contenda.

O Parecer PGFN/CAT nº 195/2009<sup>41</sup>, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 02 de fevereiro de 2009, da lavra do eminente professor e Coordenador-Geral de Assuntos Tributários da PGFN, Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, trata de nuances da matéria tributária relacionadas à CCAF.

Destaque-se, *a priori*, que o Parecer conclui pela possibilidade de resolução de controvérsias em matéria tributária pela CCAF (como não poderia deixar de ser, tendo em vista a vinculação da PGFN aos pareceres da AGU aprovados pelo Advogado-Geral da União, em especial, no caso, ao Parecer AGU/SRG-01/2007, citado no início deste trabalho, que entendeu possível a conciliação sobre matéria tributária e pertinente a atuação da CCAF em tal situação). Não obstante, faz algumas ressalvas quanto ao momento de atuação da CCAF e à necessidade de adequação legislativa.

O Parecer aduz que, antes da constituição do crédito tributário por meio do lançamento, não há litígio a ser dirimido. O lançamento, por sua vez, somente torna-se definitivo após o trânsito em julgado da decisão administrativa. A coisa julgada administrativa, portanto, seria o marco divisor da fixação da intervenção da CCAF.<sup>42</sup>

Para se possibilitar a intervenção da CCAF até a instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal, iniciada pela impugnação ao lançamento, haveria que se criar mecanismos de desistência do processo administrativo fiscal, fixando-se rito específico para o encaminhamento da questão à CCAF<sup>43</sup>. “*Porém, o modelo seria arriscado, porquanto seria refratário ao regime que se tem atualmente.*”<sup>44</sup>

No item 91 do Parecer, trata-se da possibilidade de encaminhamento das

---

<sup>41</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

<sup>42</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 89. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

<sup>43</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 90. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

<sup>44</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 90. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

controvérsias à CCAF até a decisão da 1ª instância administrativa, e se conclui pela sua impossibilidade, tendo em vista o risco de decisões antagônicas, o que fomentaria a insegurança jurídica<sup>45</sup>.

De fato, como já exposto em tópico anterior desta monografia, a prolação de duas decisões divergentes entre si atenta contra a segurança jurídica e contra o princípio da eficiência.

Mais adiante, em seu item 97, o Parecer confirma o acima exposto, ao asseverar que *“na medida em que não se tenham dois caminhos, CCAF e processo administrativo em sua feição regular, evitar-se-ia o risco indesejado da concepção de decisões conflitantes. É esforço para alcance de segurança jurídica.”*<sup>46</sup>

Tal exegese repete-se nas conclusões do Parecer, quando se aponta que, antes do trânsito em julgado administrativo, não há litígio a ser resolvido, e que a CCAF não poderia afastar o campo de atuação das Delegacias de Julgamento da Receita Federal e dos Conselhos de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).<sup>47</sup>

Outro aspecto relevante a ser tratado é o que se refere às possibilidades dos representantes do Fisco na CCAF de atenderem ao disposto no art. 9º da Portaria que regula o funcionamento de referida Câmara de Conciliação (*“o conciliador e os representantes dos órgãos e entidades em conflito deverão, utilizando-se dos meios legais e observados os princípios da Administração Pública, envidar esforços para que a conciliação se realize.”*)

Considerando que todo o procedimento tem em mira a “conciliação”, mister ater-se detidamente na acepção de referido vocábulo. De Plácido e Silva<sup>48</sup> define com clareza:

CONCILIAÇÃO. Derivado do latim *conciliatio*, de *conciliare* (atrair, harmonizar, ajuntar), entendendo-se o ato pelo qual duas ou mais pessoas, desavindas a respeito de *certo negócio*, ponham fim à divergência amigavelmente.

---

<sup>45</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 91. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

<sup>46</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 97. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

<sup>47</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 100, “b”. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

<sup>48</sup> **Vocabulário Jurídico/atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho**. 27 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 329-330.

Está, assim, na conformidade de seu sentido originário de *harmonização* a respeito do que se diverge.

Desse modo, a *conciliação*, tecnicamente, tanto pode indicar o *acordo* amigável, como o que se faça, judicialmente, por meio da *transação*, que termina o litígio.

(...)

CONCILIAR. Tem o mesmo sentido de *concordar*, ou de melhor, de *acordar*, por força de sua acepção etimológica de *unir*, *ligar*, *harmonizar*, o que nos dá idéia de ação a ser feita entre mais de uma pessoa ou executada com mais de um elemento, que, unidos, harmonizados, se conciliam.

Conciliar, desta maneira, tem bem a *significação* de que se retirou toda *oposição* havida a respeito de uma coisa ou de um fato.

(...)

Como exposto pelo eminente mestre, a *conciliação* tanto pode indicar o *acordo* amigável, como o que se faça judicialmente, por meio da *transação*, que termina o litígio. Assim, relevante delimitar o significado de “*transação*”<sup>49</sup>.

TRANSAÇÃO. Do latim *transactio*, de *transigere* (transigir), exprimindo a *ação de transigir*, tem, em conceito gramatical, o sentido de *pacto*, *convenção*, *ajuste*, em virtude do qual as pessoas *realizam um contrato*, ou *promovem uma negociação*.

(...)

Transação. No conceito do Direito Civil, no entanto, e como expressão usada em sentido estrito, *transação* é a *convenção* em que, *mediante concessões recíprocas*, duas ou mais pessoas ajustam certas cláusulas e condições para que previnam litígio, que se possa suscitar entre elas, ou ponham fim a litígio já suscitado.

(...)

A *transação*, em princípio, somente pode versar sobre direitos de ordem patrimonial. Assim, os direitos pecuniários, conseqüentes ou derivados do estado pessoal, admitem-se como transacionáveis. Por outro lado, os direitos que não se mostrem atuais nem se entendam renunciáveis, não podem ser objeto da *transação*. *Quem não pode renunciar, não pode transigir*.

No tocante ao emprego da *transação* no Direito Tributário, o CTN elenca tal possibilidade, em seu art. 171:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar *transação* que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a *transação* em cada caso.

---

<sup>49</sup> SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico/atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho**. 27 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 1421.



Paulo de Barros Carvalho<sup>50</sup> esclarece que, em razão da indisponibilidade dos bens públicos, somente nos termos e condições estabelecidas em lei pode-se celebrar a transação, instituto pelo qual credor e devedor, por concessões mútuas, põem fim ao litígio.

No âmbito do Direito Tributário, portanto, somente lei específica pode autorizar que se disponha do crédito tributário regularmente constituído, devendo o ato legal delimitar com a devida exatidão seu alcance.

Forçoso concluir, destarte, que a transação não pode ser realizada pelos representantes do Fisco na CCAF, haja vista a falta de lei autorizadora para que a Administração Tributária ingresse no “*regime de concessões mútuas, que é da essência da transação*”, como didaticamente explicitou Paulo de Barros Carvalho<sup>51</sup>.

Excluída a possibilidade de concessões recíprocas, restaria para a conciliação lograr êxito a aceitação das alegações de uma das partes (Fisco e órgão público sujeito à exação) pela outra parte.

Quanto ao Fisco, sua aceitação significaria alterar o lançamento, reduzindo o valor lançado ou extinguindo totalmente o crédito tributário. Entretanto, dado que a atividade de lançamento de tributos é plenamente vinculada, a alteração do lançamento e a extinção do crédito tributário somente poderiam ocorrer conforme os permissivos legais.

A alteração do lançamento é tratada no art. 145 do CTN, já parcialmente comentado neste trabalho:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Se provocada por impugnação do sujeito passivo, sua alteração somente pode ser realizada pelas Delegacias de Julgamento ou pelo CARF, que representa a 2ª instância administrativa.

---

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 498.

<sup>51</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit. p. 498.

A segunda situação reporta-se ao recurso de ofício. Na verdade, referido recurso assemelha-se mais a um reexame necessário, haja vista que tem cabimento quando a autoridade julgadora de 1ª instância administrativa exonera o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa de valor total superior a determinado montante. No processo de exigência de crédito tributário em âmbito federal, compete ao CARF analisar e julgar os recursos de ofício.

As modificações no lançamento tributário pelas hipóteses elencadas nos incisos I e II do art. 145 do CTN, portanto, somente são realizadas pelas autoridades julgadoras.

Por sua vez, o inciso III do art. 145 do CTN cuida da alteração do lançamento em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa, de acordo com os casos previstos no art. 149<sup>52</sup>.

De se concluir que o único “esforço” que os representantes do Fisco na CCAF podem envidar para que a conciliação se realize é submeter a questão à autoridade tributária que realizou o lançamento para que esta verifique se há necessidade de revisão de ofício, com base em algum inciso do art. 149 do CTN.

Caso a situação requeira revisão de ofício, esta será realizada pela autoridade tributária, e tal revisão independe da atuação da CCAF; se o contribuinte órgão público ou a própria AGU provocar diretamente o Fisco apontando alguma

---

<sup>52</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

situação elencada no art. 149 do CTN, é dever da autoridade rever de ofício o lançamento.

O próprio Parecer AGU/SRG-01/2007, que concluiu pela plausibilidade de atuação da CCAF em matéria tributária, finca uma de suas justificativas para tal conclusão na possibilidade de retificação do lançamento, de ofício, pela “autoridade administrativa da área”. Não obstante, reitere-se, a retificação de ofício do lançamento decorre da própria lei.

O Parecer PGFN/CAT nº 195/2009, por sua vez, destaca que “*é exigência preambular da autotutela a indicação de ato viciado, o que não exige, necessariamente, procedimento conciliatório*”<sup>53</sup>, e que a revisão de ofício trazida no CTN é circunstância afeta à autoridade que efetivou a constituição do crédito tributário, não havendo permissão para alteração de composição do crédito tributário por parte de autoridade estranha à relação obrigacional de direito público que se processa<sup>54</sup>.

Não é necessário, destarte, um “procedimento conciliatório” para provocar o Fisco a analisar se trata-se de situação que enseja revisão de ofício.

Solução que parece mais eficiente seria a AGU oficial diretamente o Fisco, solicitando que este informe se determinado caso que envolva lançamento contra órgãos públicos enquadra-se nas situações de revisão de ofício. Isso se o contribuinte órgão público, por algum motivo, não tiver exercido seu direito de impugnar administrativamente o lançamento, eis que, nesse caso, não teria cabimento a revisão de ofício, e sim somente as autoridades administrativas julgadoras poderiam alterá-lo.

Em caso de entender o Fisco não ser situação de revisão de ofício, e se a AGU discordar de referida decisão quanto à interpretação da matéria jurídica, restaria a possibilidade de elaboração de parecer aprovado pelo Advogado-Geral e pelo Presidente da República, sendo que, neste caso, todos os contribuintes, órgãos públicos ou não, que porventura estivessem em situação idêntica à tratada no parecer, seriam por ele regidos.

---

<sup>53</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 74. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

<sup>54</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 64. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

Acerca da cautela que deve permear a discussão sobre a conciliação em matéria tributária, observa o Parecer da PGFN referido<sup>55</sup>:

*“Certa cautela aponta que se deva questionar o papel do Tribunal de Contas e do Ministério Público Federal, na hipótese da dispensa de tributo, o que **pode** ser circunstância decorrente de eventual conciliação. De igual modo, e também em tese, há hipótese de suposta e eventual e imaginária percepção de improbidade administrativa, tomando-se negativamente a legislação de regência.”*

Na realidade, qualquer ato de representante do Fisco na CCAF que redunde em redução do montante lançado ou em sua extinção, não decorrentes de revisão de ofício, implicaria em ato ilegal, sujeito a responsabilização do agente.

No tocante a possível extinção do crédito tributário em decorrência dos “procedimentos conciliatórios”, tal também não se revela exequível, já que o art. 156 do CTN<sup>56</sup> traz todas modalidades de extinção do crédito tributário, *numerus clausus*.

Tendo em vista que a extinção do crédito tributário e sua alteração são matérias tratadas pelo CTN, possíveis inovações tangentes a novas formas de extingui-lo ou alterá-lo devem ser veiculadas por meio de lei complementar.

Diante do exposto, depreende-se que, com relação à atuação dos representantes do Fisco na CCAF, os possíveis esforços conciliatórios destes ficam sobremaneira prejudicados, não por má vontade da Administração Tributária, mas por absoluta falta de respaldo legal que torne disponível o crédito tributário.

---

<sup>55</sup> BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**, item 57. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

<sup>56</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens móveis, na forma e condições estabelecidas em lei. **(Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)**

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

## 5 – PROPOSTAS DE SOLUÇÕES PARA EVITAR E REDUZIR A JUDICIALIZAÇÃO DE LIDES TRIBUTÁRIAS ENVOLVENDO ÓRGÃOS PÚBLICOS DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL

Como solução para agilizar a resolução dos litígios tributários dos órgãos públicos com o Fisco, evitando-se a judicialização das lides e adequando-se as engrenagens da Administração Pública ao princípio da eficiência na seara ora analisada, propõe-se a elaboração de ato normativo no âmbito da Presidência da República que discipline que os órgãos públicos do Poder Executivo Federal, após o fim da contenda administrativa, cumpram a decisão exarada pelas instâncias administrativas tributárias regulares (DRJ e CARF).

Num primeiro momento, a proposta causaria estranheza, já que se apontaria conflito com o art. 5º, XXXV, da Constituição Federal, que garante que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. Não obstante, o conflito é apenas aparente.

De fato, nenhum ato do Poder Público pode ser subtraído da apreciação do Poder Judiciário, já que este é o cerne do “princípio da inafastabilidade da jurisdição”.

Não obstante, é certo que tal regra dirige-se precipuamente aos indivíduos, aos cidadãos. Conforme observado por Fábio Martins de Andrade<sup>57</sup>, tal garantia está inserida no Capítulo I da CF/88 (Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos), que, por sua vez, inaugura o Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais). *E como tal, integra o “Estatuto do Cidadão”, arrolando exemplificativamente os direitos e deveres individuais e coletivos dos cidadãos submetidos à ordem jurídica brasileira.*<sup>58</sup>

Nada obsta, entretanto, que o chefe do Poder Executivo Federal determine que os órgãos públicos integrantes de sua estrutura cumpram as decisões administrativas em matéria tributária proferidas por outros órgãos do próprio Poder Executivo Federal, que foram criados e estruturados com a finalidade de dirimir

---

<sup>57</sup> **A inconstitucionalidade e a ilegalidade da Portaria PGFN nº 820/2004.** Texto elaborado em dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6287>>. Acesso em: 24 jan. 2010.

<sup>58</sup> ANDRADE, Fábio Martins de. **A inconstitucionalidade e a ilegalidade da Portaria PGFN nº 820/2004.** Texto elaborado em dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6287>>. Acesso em: 24 jan. 2010.

conflitos na esfera tributária e que, em última instância, subordinam-se todos hierarquicamente à mesma autoridade, qual seja, o Presidente da República.

Poder-se-ia alegar que os órgãos da Administração Pública submetem-se ao arcabouço tributário contido em leis oriundas do Poder Legislativo, e que, eventualmente, pode ocorrer que sejam obrigados a recolher determinado tributo criado por lei que se mostra, em princípio, inconstitucional.

A resposta que se dá à proposição é que a regra não pode ser absoluta, ou seja, não se pode vedar total e absolutamente o ingresso dos órgãos públicos no Poder Judiciário para discutir questões tributárias, uma vez que, aí sim, estar-se-ia diante de uma norma inconstitucional.

Em casos extremos, como o nascimento de leis tributárias flagrantemente inconstitucionais que afetassem os órgãos públicos, a própria Administração se organizaria, por meio da AGU, para combater a exação criada. Entretanto, a situação ora relatada é de difícil ocorrência, haja vista que a imensa maioria dos tributos e das exigências tributárias criadas têm origem no próprio Poder Executivo, sendo as propostas submetidas ao Poder Legislativo para análise e votação.

O que não se deve admitir é que questões fáticas e de direito corriqueiramente discutidas no âmbito do contencioso administrativo sejam novamente levadas à apreciação do Poder Judiciário pelos órgãos públicos da Administração Federal.

Em última análise, os órgãos públicos federais do Poder Executivo são tentáculos do próprio Poder Executivo, sendo possíveis, portanto, formas internas de resolução dos conflitos tributários que não a submissão da lide ao Judiciário.

Não se pode alegar hipossuficiência de órgãos da Administração perante ela própria para se justificar a busca de um outro Poder para a resolução de suas querelas, já que, como se comentou, um órgão público ou entidade pública é uma parte do conjunto dos órgãos e entidades que formam a Administração Pública.

A proposta que ora se discute fulcra-se em uma discussão que há muito move debates inflamados no ramo do Direito Tributário, qual seja, a possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) recorrer ao Judiciário das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que sejam desfavoráveis à Fazenda. Esclarecendo e resumindo: caso tal situação ocorresse, significaria a

Administração Pública litigar em juízo contra ela própria (PGFN e CARF, que, no caso, seria representado judicialmente também pela própria PGFN).

Em julho de 2004, foi editado o Parecer PGFN/CRJ/nº 1.087/2004, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda em agosto de 2004<sup>59</sup>. Referido Parecer dispõe que existe possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda serem submetidas à apreciação do Poder Judiciário, pela Administração Pública. Em outubro de 2004, foi publicada a Portaria PGFN nº 820<sup>60</sup>, que “disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário.”

Tanto o Parecer quanto a Portaria citados receberam severas críticas e, atualmente, grande parte da doutrina pátria entende que não pode a PGFN recorrer a juízo das decisões do CARF, uma vez que não poderia a Administração combater suas próprias decisões junto ao Judiciário; haveria falta de interesse processual, por serem autor e réu a mesma figura.

Gilson Wessler Michels<sup>61</sup> informa que, na obra “Processo Administrativo Tributário” (Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999), a questão da possibilidade de a Fazenda ir a juízo para pleitear a anulação da decisão administrativa a ela contrária foi colocada para vários doutrinadores nacionais.

Dentre as posições contrárias a referida possibilidade, destaca-se a de José Eduardo Soares de Melo; segundo ele, a Fazenda não pode ir a juízo pedir a anulação de decisão a ela contrária, “*uma vez que se trata de matéria vinculada que não pode ficar adstrita a mera conveniência do Executivo, constituindo violação ao princípio da moralidade (art. 37, CF), pelo fato de que desprestigiaria a legitimidade do processo administrativo*”.<sup>62</sup>

---

<sup>59</sup> MICHELS, Gilson Wessler. **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06/03/1972**, p. 128. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>> Acesso em 24 jan. 2010.

<sup>60</sup> MICHELS, Gilson Wessler. op. cit. p. 128.

<sup>61</sup> **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06/03/1972**, p. 129. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>>. Acesso em: 24 jan. 2010.

<sup>62</sup> *Apud* MICHELS, Gilson Wessler. **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06/03/1972**, p. 129. Disponível em

Sacha Calmon Navarro Coelho entende que ninguém pode ir a juízo contra ato próprio, por falta de interesse de agir.<sup>63</sup>

Marco Aurélio Greco sustenta que falta interesse à Administração para a propositura de ação anulatória com a finalidade de anular sua própria decisão, pois a mesma pessoa seria autora e ré.<sup>64</sup>

Segundo lecionam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López, a garantia constitucional de acesso ao Poder Judiciário não pode ser invocada pela procuradoria para recorrer judicialmente de decisões desfavoráveis em âmbito administrativo, eis que tais decisões são proferidas por órgãos criados pela própria Administração para manifestar a vontade desta.<sup>65</sup>

Aline Aparecida da Silva Tavares<sup>66</sup>, tratando da possibilidade da PGFN recorrer ao Judiciário de decisões do CARF que lhe são desfavoráveis, disserta:

Se a Administração adotou determinada interpretação, ou tomou certa decisão relativamente a um caso concreto em discussão como sendo a correta, não poderia, ao depois, vir a anular aquela decisão, sob o pretexto de que ela foi tomada com base em errônea interpretação, ou seja lá o que for. Inegável o relevante serviço público prestado pelos Conselhos de Contribuintes, em muito contribuindo para o desafogamento do Poder Judiciário. Verifica-se que, ultimamente, esses órgãos colegiados do Ministério da Fazenda têm proferido sábias decisões, primando pela técnica jurídica, pró ou contra contribuintes, favorecidos pela circunstância de que seus membros se dedicam diária e exclusivamente no trato de questões tributárias, o que não acontece no âmbito do Judiciário.

Em que pese a discussão acerca do tema, não se tem notícia de que a PGFN tem recorrido ao Judiciário de decisões do CARF que lhe são desfavoráveis.

Utilizando-se de um paralelo, se a Administração Pública (no caso em foco, representada pela PGFN), não ingressa com ações judiciais contra decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (que também faz parte da

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>> Acesso em 24 jan. 2010.

<sup>63</sup> *Apud* MICHELS, Gilson Wessler. **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - Anotações ao Decreto nº 70.235, de 06/03/1972**, p. 129. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>> Acesso em 24 jan. 2010.

<sup>64</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Processo Administrativo Tributário*, *apud* NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 415.

<sup>65</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 415-416.

<sup>66</sup> **Anulação de Decisão Administrativa contrária à Fazenda Pública - Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004**. Texto elaborado em 11 dez. 2004. Disponível em: <<http://jusvi.com/pecas/2617>>. Acesso em: 24 jan. 2010.



Administração) que lhes são desfavoráveis, não se vislumbra motivação para que os órgãos públicos contribuintes, integrantes da Administração Pública, ingressem com ações judiciais para anularem lançamentos fiscais em razão de decisões da própria Administração, tomadas no âmbito do processo administrativo fiscal, que lhes sejam desfavoráveis. É questão de organização administrativa, de boa administração e de eficiência.

Claro está que a própria Administração Pública já criara uma maneira de resolver os litígios tributários no âmbito administrativo, por meio do processo administrativo tributário, que se presta não somente para os cidadãos e para as pessoas jurídicas privadas, mas também para os contribuintes órgãos públicos.

O não cumprimento das decisões das instâncias administrativas tributárias recursais (DRJ e CARF) pelos órgãos públicos implicará em litígio judicial em que ambas as partes, autor e réu, confundir-se-ão. Por mais redundante que possa parecer, significaria a Administração Pública, após uma decisão de um órgão da própria Administração (DRJ ou CARF), socorrer-se do Judiciário contra uma decisão que ela própria tomou.

A situação se resolveria a contento e o Judiciário seria “desafogado” se os órgãos públicos federais cumprissem as decisões exaradas no processo administrativo tributário e deixassem de recorrer constantemente ao Judiciário.

Incluir-se-iam aí não somente os órgãos da Administração Federal Direta, mas também as autarquias e fundações públicas, as quais, não obstante apresentarem personalidade jurídica diversa da União, são representadas judicialmente pela AGU através da Procuradoria-Geral Federal. Empresas públicas e sociedades de economia mista que se sujeitem ao regime jurídico próprio das empresas privadas ficariam de fora, justamente por se submeterem ao regime das empresas privadas.

De outra vertente, há que se analisar também as situações em que o litígio já haja percorrido as instâncias administrativas legais e a execução fiscal esteja em andamento. Nestes casos, a CCAF determina o sobrestamento da execução fiscal e o retorno à “fase administrativa”, para se tentar conciliar as partes.

Como se viu em tópicos anteriores, a inscrição em Dívida Ativa da União e União e o conseqüente ajuizamento da execução, são resultado de um lançamento

tributário em que o sujeito passivo, seja ele órgão público ou não, defendeu-se no âmbito administrativo (DRJ e CARF ou somente DRJ) e não logrou êxito em sua defesa, ou simplesmente não se defendeu e também não pagou o valor exigido. Percorreu-se uma grande trilha administrativa com dispêndio de recursos humanos e materiais.

Antes da inscrição em Dívida Ativa, a PGFN exerce o controle de legalidade sobre o lançamento e apura a liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário. Nesse momento, embora não possa invalidar o lançamento em caso de vício de legalidade, pode deixar de inscrevê-lo em Dívida Ativa ou reenviar o processo ao órgão lançador, se entender ser caso de revisão de ofício. Além disso, pode corrigir eventuais irregularidades formais.

Retornar os casos em que haja execução fiscal de órgãos públicos para a “fase administrativa” certamente livrará o Judiciário de vários processos, mas haverá somente o deslocamento do problema para a Administração Tributária, que novamente deverá analisar questões já examinadas anteriormente no âmbito do processo administrativo fiscal. O retorno implica também em desconsiderar todo o dispêndio de recursos havido para se resolver a questão na esfera administrativa.

Solução mais eficiente seria a própria AGU exigir dos órgãos públicos que já tiveram seus recursos apreciados em âmbito administrativo que cumpram as decisões administrativas e quitem os débitos.

Em casos excepcionais, em que o órgão justificadamente tivesse deixado de se defender na esfera administrativa e comprovasse a existência de necessidade de revisão de ofício, a AGU, por meio da PGFN, poderia solicitar que os processos retornassem à “fase administrativa” para reanálise pelo órgão lançador.

## CONCLUSÃO

O modelo de conciliação proposto pela Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal para a resolução de conflitos entre órgãos da Administração Pública, em seus aspectos gerais, é inovador, moderno e sem dúvida eficiente.

Não obstante, quando aplicado à seara tributária, esbarra nas legislações tributária e processual administrativa vigentes, o que torna o modelo, no âmbito tributário, repise-se, refratário ao princípio da eficiência na Administração Pública.

Autuado um órgão público por descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, tem ele à disposição a possibilidade de interpor impugnação junto às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, nas quais o lançamento será analisado com imparcialidade, independência e tendo em consideração os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Caso não logre êxito em sua defesa, poderá interpor recurso junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão que, assim como as Delegacias de Julgamento, é imparcial e preza pelo atendimento pleno aos princípios constitucionais aplicáveis ao processo.

A possível atuação da CCAF no decorrer do processo administrativo tributário regular pode gerar decisões contraditórias dentro da própria Administração Pública, e aí reside um dos grandes obstáculos ao modelo conciliatório na esfera tributária.

Como não há previsão legal de desistência do processo administrativo para se decidir a controvérsia no âmbito da CCAF, assim como não existe a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando a lide é levada à Câmara de Conciliação, constata-se que, sem as devidas alterações legais – algumas delas a serem veiculadas por meio de lei complementar – o modelo proposto de solução de controvérsias em matéria tributária entre órgãos públicos através da conciliação não se compatibiliza com a eficiência esperada da Administração Pública.

A solução, no entanto, não seria implementar alterações legislativas para inserir a CCAF no contexto do processo administrativo tributário, mas sim fazer valer as decisões dos órgãos administrativos tributários existentes e instituídos pela

própria Administração para solucionar as lides em matéria tributária, sejam elas entre particulares e o Fisco ou entre órgãos públicos e o Fisco.

Outra questão que contribui para obstaculizar o desenrolar do procedimento conciliatório proposto em matéria tributária é a completa impossibilidade de os representantes do Fisco na CCAF disporem do crédito tributário constituído, fato que acaba por inviabilizar qualquer procedimento conciliatório.

Diante do exposto, encerrado o processo administrativo tributário regular, caso o órgão público não obtenha êxito na lide, não resta outra solução que atenda ao princípio da eficiência que não a quitação do valor devido.

O recurso a nova instância administrativa - a CCAF - eleva o tempo de solução da lide tributária e demanda recursos financeiros e humanos adicionais da Administração Pública.

Caso o litígio já haja trilhado as instâncias administrativas legais e a execução fiscal esteja em andamento, a solução mais eficiente seria determinar-se aos órgãos públicos que já tiveram seus recursos apreciados em âmbito administrativo que cumpram as decisões e quitem os débitos, eis que a inscrição em Dívida Ativa da União e o ajuizamento da execução fiscal decorrem de um lançamento tributário em que o órgão público teve todas as possibilidades de se defender em âmbito administrativo, perante um sistema criado pela própria Administração Pública para solucionar as lides em matéria tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE, Fábio Martins de. **A inconstitucionalidade e a ilegalidade da Portaria PGFN nº 820/2004**. Texto elaborado em dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6287>>. Acesso em: 24 jan. 2010.

BERTOLO, Patrícia Batista. **A Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal: uma visão de futuro**. Texto elaborado em 28 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.direito2.com.br/agu/2008/nov/28/a-camara-de-conciliacao-e-arbitragem-da-administracao-federal-uma>>. Acesso em: 17 jan. 2010.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Parecer AGU/SRG 01/2007**. Brasília, 29 de novembro de 2007. Disponível em: <[http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225001&ID\\_SITE=>](http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225001&ID_SITE=>)>. Acesso em: 17 jan. 2010.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. **Parecer AGU/SRG 01/2008**. Brasília, 25 de abril de 2008. Disponível em: <[http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225011&ID\\_SITE=>](http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225011&ID_SITE=>)>. Acesso em: 23 jan. 2010.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CAT nº 195/2009**. Brasília, 02 de fevereiro de 2009 (não publicado). Constante do Anexo II.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **O serviço público e a Constituição brasileira de 1988**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

HOUAISS. Dicionário on-line. Disponível em: <<http://houaiss.uol.com.br/busca.jhtm?verbete=eficiencia&styp=ek>> (senha requerida). Acesso em: 19 jan. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. 6 ed. São Paulo: Dialética, 2006.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Processo Administrativo – Princípios Constitucionais e a Lei 9.784/1999**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Competência Administrativa na Aplicação do Direito Tributário**. 1 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico/atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho**. 27 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TAVARES, Aline Aparecida da Silva. **Anulação de Decisão Administrativa contrária à Fazenda Pública - Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004**. Texto elaborado em 11 dez. 2004. Disponível em: <<http://jusvi.com/pecas/2617>>. Acesso em: 24 jan. 2010.

## ANEXO I

### Trechos do Parecer AGU/SRG-01/2007

(a íntegra encontra-se disponível em

[http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225001&ID\\_SITE=](http://www.agu.gov.br/SISTEMAS/SITE/PaginasInternas/NormasInternas/AtoDetalhado.aspx?idAto=225001&ID_SITE=))

“(…)

#### *II – POSSIBILIDADE DE CONCILIAÇÃO SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA*

*5. A Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal – CCAF, regradada recentemente, enquanto unidade integrante da Consultoria-Geral da União, pela Portaria nº 1.281, de 27 de setembro de 2007, guarda seu fundamento legal no art. 4º, incisos X, XI, XII, XIII e § 2º, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, combinado com o art. 11, da Medida Provisória nº 2.180-35, de 24 de agosto de 2001, cabendo, a seguir, a respectiva transcrição:*

*Lei Complementar nº 73*

*Art. 4º - São atribuições do Advogado-Geral da União:*

*(…)*

*X - fixar a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e demais atos normativos, a ser uniformemente seguida pelos órgãos e entidades da Administração Federal;*

*XI - unificar a jurisprudência administrativa, garantir a correta aplicação das leis, prevenir e dirimir as controvérsias entre os órgãos jurídicos da Administração Federal;*

*XII - editar enunciados de súmula administrativa, resultantes de jurisprudência iterativa dos Tribunais;*

*XIII - exercer orientação normativa e supervisão técnica quanto aos órgãos jurídicos das entidades a que alude o Capítulo IX do Título II desta Lei Complementar;*

*XIV - baixar o Regimento Interno da Advocacia-Geral da União;*

*(…)*

*XVIII - editar e praticar os atos normativos ou não, inerentes a suas atribuições;*

(...)

§ 2º - O Advogado-Geral da União pode avocar quaisquer matérias jurídicas de interesse desta, inclusive no que concerne a sua representação extrajudicial.

*Medida Provisória nº 2.180-35/2001*

*Art. 11. Estabelecida controvérsia de natureza jurídica entre entidades da Administração Federal indireta, ou entre tais entes e a União, os Ministros de Estado competentes solicitarão, de imediato, ao Presidente da República, a audiência da Advocacia-Geral da União.*

*Parágrafo único. Incumbirá ao Advogado-Geral da União adotar todas as providências necessárias a que se deslinde a controvérsia em sede administrativa.*

*6. A Advocacia-Geral da União, com fundamento nos normativos em consignação, já autorizava a instalação de Câmara de Conciliação, a cada caso concreto de conflito administrativo, até a edição da Portaria nº 1.281, de 27 de setembro de 2007, publicada no Diário Oficial da União nº 188, de 28 de setembro de 2007. Exemplo do narrado é o conteúdo da Portaria nº 118, de 1º de fevereiro de 2007, publicada no Diário Oficial da União de 5 de fevereiro de 2007.*

*7. Em diversas situações, devidamente documentadas no acervo histórico da Consultoria-Geral da União, a solução da controvérsia, inclusive no tocante à matéria tributária, chegou a bom termo, havendo circunstância de a pacificação do conflito ter ido à aprovação do Excelentíssimo Senhor Presidente da República, na forma do art. 40 e seguintes, da Lei Complementar nº 73/1993, verbis:*

*Art. 40. Os pareceres do Advogado-Geral da União são por este submetidos à aprovação do Presidente da República.*

*§ 1º O parecer aprovado e publicado juntamente com o despacho presidencial vincula a Administração Federal, cujos órgãos e entidades ficam obrigados a lhe dar fiel cumprimento.*

*§ 2º O parecer aprovado, mas não publicado, obriga apenas as repartições interessadas, a partir do momento em que dele tenham ciência.*

*Art. 41. Consideram-se, igualmente, pareceres do Advogado-Geral da União, para os efeitos do artigo anterior, aqueles que, emitidos pela Consultoria-Geral da União, sejam por ele aprovados e submetidos ao Presidente da República.*



*Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.”*

*8. A Portaria nº 1.281/2007, ao estabelecer a competência da Câmara de Conciliação, integrante da Consultoria-Geral da União, fixou, ainda, que:*

*Art. 2º. Estabelecida controvérsia de natureza jurídica entre órgãos e entidades da Administração Federal, poderá ser solicitado seu deslinde por meio da conciliação, a ser realizada:*

*I – pela Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal – CCAF;*

*II – pelos Núcleos de Assessoramento Jurídico quando determinado pelo Consultor-Geral da União;*

*III – por outros órgãos da Advocacia-Geral da União quando determinado pelo Advogado-Geral da União*

*Parágrafo único. Na hipótese dos incisos II e III do caput, as atividades conciliatórias serão supervisionadas pela CCAF.*

*9. Destarte, está afirmado e consolidado que as controvérsias administrativas de natureza jurídica devem ser dirimidas pela atuação da Advocacia-Geral da União, através de suas Unidades, entre as quais se insere a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como preconiza o art. 2º, inciso I, alínea “b”, inciso II, alínea “a” e §§ 1º e 2º, a quem poderá ser incumbida a atividade conciliatória, diante da transcrição anterior, especificamente art. 2º, inciso III, da Portaria nº 1.281/2007, onde se inclui a competência para a solução de conflitos de natureza tributária.*

*10. A tarefa administrativa está designada, pelo Exmo. Sr. Advogado-Geral à Câmara de Conciliação, estabelecida de modo vinculante em relação às Unidades prevista no art. 2º, Lei Complementar nº 73/93.*

*11. Neste foco, convém acrescentar que a atividade administrativa, não apenas a tributária, atende o princípio da legalidade, que está observado na fixação de competência exposta nos parágrafos precedentes, além de ser indispensável o comentário de que o atendimento à legalidade não implica que todo o procedimento*

*administrativo esteja discorrido em texto legal, mas que, uma vez instituído este, tenha suas regras o nascedouro na lei.*

*12. Caem por terra obstáculos, quanto à possibilidade de conciliação em matéria tributária, pautados na suposta infração ao princípio da legalidade, ao se compreender que a advertência jurídica acerca da legalidade estrita, fundamento do direito tributário, resta imaculada, com o advento da conciliação.*

**13. Com efeito, resguarda a seara tributária os atos administrativos praticados e o patrimônio individual da tributação, mas mantém hígida, por exemplo, a retificação, de ofício, da impropriedade cometida pela autoridade tributária, consoante o conteúdo adiante transcrito, componente do Código Tributário Nacional: LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966.**

(...)

LIVRO SEGUNDO

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

TÍTULO I

Legislação Tributária

CAPÍTULO I

Disposições Gerais

SEÇÃO I

Disposição Preliminar

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

SEÇÃO II

*Leis, Tratados e Convenções Internacionais e Decretos*

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

*§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.*

*§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

*Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*

*Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.*

### *SEÇÃO III*

#### *Normas Complementares*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

## *CAPÍTULO II*

### *Vigência da Legislação Tributária*

*Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária regese pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.*

*Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.*

*Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:*

*I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;*

*II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;*

*III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.*

*Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:*

*I - que instituem ou majoram tais impostos;*

*II - que definem novas hipóteses de incidência;*

*III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.*

*(sem sublinhas no original)*

*14. Assim posta a matéria, afere-se que a legalidade está bem definida, com a enumeração do art. 97, mantendo-se a possibilidade de atos de exclusão de obrigação tributária, mediante autorização legal.*

15. De outra parte, considera o Código Tributário Nacional como “normas complementares da legislação tributária”, os “atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas” e as “práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas”.

16. Tratando, adiante, o CTN, quanto ao lançamento, prevê, taxativamente, a revisão, de ofício, apresentando, inclusive, as suas conseqüências, de maneira a deixar evidente que não existe, naturalmente, a imutabilidade do ato administrativo que dá nascimento ao tributo:

## CAPÍTULO II

### Constituição de Crédito Tributário

#### SEÇÃO I

##### Lançamento

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (sem sublinhas no original)

17. Decorrente do raciocínio anterior, está que, possível a retificação de eventual erro na instituição de relação jurídica de natureza tributária, é cediço à autoridade administrativa da área a ação, porque, se não pode exigir alguém do previsto legalmente, da mesma forma, não pode estar além, em sobreposição à Lei.

18. Conseqüentemente, outrossim, se a decorrência natural e devida haverá de ser adotada, em prol do particular, com mesma eficácia, será acolhida internamente, na Administração, circunstância concreta com que se cuida, quando outro ente ou órgão administrativo figura sujeito passivo da obrigação tributária. Esta a síntese da problemática, cuja solução há de ser oferecida mediante a conciliação, pela Advocacia-Geral da União, que, até pelas suas peculiaridades constitucionais, não virá de adotar alternativa diversa do Ordenamento Jurídico.

(...)

III – COMPETÊNCIA DA CÂMARA DE CONCILIAÇÃO E ARBITRAGEM DA ADMINISTRAÇÃO FEDERAL, INTEGRANTE DA CONSULTORIA-GERAL DA UNIÃO, PARA DIRIMIR CONFLITO ADMINISTRATIVO VERSANDO SOBRE MATÉRIA TRIBUTÁRIA

26. Ratificando as considerações precedentes, que deitam por terra a permanência de entraves ontológicos à conciliação em matéria tributária, cabe considerar que, através do Ofício nº 624/PGFN/PG, de 14 de março de 2007, encaminhado, pelo Exmo. Sr. Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao Exmo. Sr. Ministro da Fazenda dois anteprojetos de lei, o primeiro objetiva regular a Transação Geral em Matéria Tributária, enquanto o segundo, a Execução Fiscal Administrativa.

27. É conveniente referir que, perante a doutrina, as vozes que se elevam em desacordo com os textos normativos propostos, cingem-se apenas à forma mas não ao conteúdo, deixando claro a anuência com o progresso. Vale dizer, conquanto admitam a realização da transação em matéria tributária, mediante o atendimento de alguns requisitos, apresentam advertências significativas no tocante à relação jurídica entre a Administração e o particular, que não é o foco desta análise. Pela peculiaridade e inovação, remanesce, ainda, sem os comentários de relevo a questão afeita à conciliação interna, ou seja, no âmbito da própria Administração Federal, uma vez configurado o conflito de entendimentos entre Órgãos e/ou Entidades que a compõem.

28. No tocante a esta especialização de matéria, observa-se a manifestação produzida por HUGO DE BRITO MACHADO<sup>67</sup>, verbis:

Com efeito, o importante é que seja realizado o interesse público. Assim é que Rosembuj, em monografia na qual registra a presença da transação na França, na Bélgica, na Itália e nos Estados <sup>67</sup>Unidos da América do Norte, ensina:

(...)

Para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entendermos que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer,

---

<sup>67</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário**, [S.l.], jul./ago. 2007. ano 5, nº 28, Ed. Fórum. Colaboração do Instituto Fórum de Direito Tributário, p. 51/74.

atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos. Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública a final vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribuiu especial competência para esse fim.

(...)

No Direito Tributário brasileiro pode-se dizer, em síntese, que a transação: (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar o litígio, só sendo possível depois da instauração deste. Mas, no Direito Tributário não se há de entender necessária a existência de uma ação judicial para a caracterização do litígio, como adiante será explicado.

(...)

Realmente, a transação destina-se essencialmente a extinguir o litígio. Pode ocorrer, por exemplo, que em face da transação seja concedido um novo prazo para o pagamento, de uma só vez ou em parcelas, do crédito tributário respectivo. Desde que tenham sido feitas concessões mútuas com o objetivo de terminar o litígio, estará caracterizada a transação. (sem sublinhas no original)

29. Diante do contexto que vem sendo configurado, é incontestável que no espectro da Administração Pública Federal, constituem elevados números e implicam significativas cifras os registros que dão conta da perpetuação de conflitos entre Órgãos e/ou Entidades, enfoque que alberga demandas, em sede judicial ou não, fazendo com o Estado Brasileiro despenda recursos públicos federais para a manutenção de conflitos perante o Poder Judiciário da União, sem a busca de vias alternativas de rápida, simples e eficaz solução, que, em muitas ocorrências, mais implica o estabelecimento do efetivo diálogo inter-institucional.

30. Na situação disciplinada pela Portaria nº 1.281/2007, cuidam-se, apenas, de situações entre componentes da Administração Pública, a respeito dos quais devem estar apartadas as principais fontes de cautela, concernentes à diluição de renda pública, por formas inapropriadas ou contrárias ao Direito.”