

## PROCESSO ADMINISTRATIVO — FISCAL

NOTA PRELIMINAR — O Decreto n.º 410, de 7 de abril de 1961, que “dispõe sobre o cancelamento e redução de créditos do Estado”, teve origem em diversos pareceres, votos e outros pronunciamentos de vários órgãos estaduais. A título de ilustração, publicamos a seguir tais peças, junto ao texto do referido diploma, que encontra mesmo em duas delas a sua justificação doutrinária.

### DECRETO N.º 410, DE 7 DE ABRIL DE 1961

*Dispõe sobre o cancelamento e redução de créditos do Estado.*

O Governador do Estado da Guanabara, usando das atribuições que lhe confere o item I do artigo 30 da Constituição do Estado da Guanabara, e tendo em vista os pareceres constantes dos processos administrativos ns. 4.750.595-53 e 4.877.085-56, decreta :

Art. 1.º São competentes para cancelar ou reduzir créditos da Fazenda Estadual, ainda que ajuizados, seja de tributos, seja de multas por infração de leis e regulamentos, os Diretores dos Departamentos, em cuja atribuição se incluam os lançamentos dos referidos tributos ou a imposição das citadas multas, desde que regularmente apurado ser o tributo, ou a multa, no todo ou em parte, indevido.

Art. 2.º As decisões que cancelarem ou reduzirem os créditos fiscais, bem como às que cancelarem autos de infração, de flagrante ou de multa, ou desclassificarem a infração constatada pelos mesmos, em virtude de estarem os citados autos em desacôrdo com as normas legais, será interposto, de ofício, recurso para o Conselho de Recursos Fiscais, nos seguintes casos :

1.º — quando as referidas decisões divergirem do parecer de algum dos funcionários que tiverem opinado sobre a reclamação ou recurso;

2.º — quando o próprio Diretor, que despachar, tenha fundadas dúvidas quanto à certeza de sua decisão.

Art. 3.º Podem os Diretores de Departamento reduzir ou reaver multas, com base no princípio de equidade, fundamentando o seu despa-

cho com as razões de decidir, caso elas não constem já dos pareceres que tenham apreciado a questão.

Art. 4.º Quando os Diretores de Departamento usarem da competência referida no artigo anterior, as suas decisões ficarão sujeitas ao referendo do Secretário de Estado ao qual estejam subordinados.

Art. 5.º Fica a critério dos Diretores de Departamento reabrir a instância administrativa, autorizando o prosseguimento de processos que tenham caído em preempção, sempre que julgarem justo ou conveniente um reexame do caso.

Art. 6.º Quando os créditos cancelados ou reduzidos já se encontrarem ajuizados, os Diretores de Departamento deverão, simultaneamente com o despacho respectivo, oficial ao Departamento do Contencioso Fiscal, comunicando a resolução e justificando-a circunstanciadamente, para instrução do pedido de arquivamento ao Juízo competente.

Art. 7.º Este decreto entrará em vigor na data da sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 7 de abril de 1961; 73.º da República e 2.º do Estado da Guanabara.

CARLOS LACERDA  
Mário Lorenzo Fernandes

---

*Competência para cancelar créditos fiscais ajuizados. Natureza e efeitos dos prazos de reclamação administrativa. A competência dos dirigentes de repartições. Coisa julgada administrativa. Natureza do Conselho de Contribuintes. O recurso “ex-officio”. A competência do Governador. O nascimento da dívida fiscal. Patrimônio fiscal. Litígio administrativo.*

### 1. Parecer do Procurador MANOEL DE CARVALHO BARROSO

O Diretor do Departamento do Contencioso Fiscal (\*) determinou que fôsse apreciada a questão surgida neste processo, relativa à competência do Diretor do DRL para cancelar dívida ativa ajuizada (n.º 4.750.595/53). Igual questão foi formulada no processo 4.759.193/47, que está em apenso.

Nosso ponto de vista sobre a matéria é o seguinte :

1 — Nas disputas entre o contribuinte e o Fisco do Distrito Federal, oriundas da “aplicação de leis tributárias e de seus regulamentos”, são órgãos competentes para decidir administrativamente :

---

(\*) Hoje Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado.

a) os dirigentes das repartições que tiverem competência para aplicar a lei ou o regulamento (instância singular);

b) o Conselho de Recursos Fiscais do Distrito Federal (instância coletiva) (Lei 646, de 30-10-1951, art. 2.º e § 1.º; art. 1.º e parágrafo único do Dec. n.º 11.191, de 24-12-1951).

Além destas duas instâncias, temos sustentado a existência de uma terceira, quando a Fazenda decai — o Chefe do Poder Executivo, para quem se dá à Fazenda, expressamente, o direito de recorrer nos casos do imposto de vendas e consignações, direito que, para nós, subsiste em tôdas as demais decisões que lhe sejam desfavoráveis.

2 — A enumeração do que pode fazer o dirigente da repartição que tiver competência para aplicar a lei ou o regulamento marca o limite da sua atuação, por isso que aquilo que lhe não foi distribuído caberá a algum dos outros órgãos chamados a intervir: o CRF e o Prefeito. Não é da sistemática legislativa ou regulamentar *negar* competência, mas estabelecer a lei não diz: o Diretor não faz isso; ela atribui a A ou B a competência para fazer isso ou aquilo. A repartição de atribuições é que cria a proibição. De outro lado, a hierarquização administrativa supre, no caso, qualquer lacuna legal, de modo que nunca um servidor, seja ele chefe ou não, pode tomar para si uma competência só porque a lei não diz que ele não pode usá-la.

3 — A interferência do dirigente da repartição nos litígios fiscais administrativos compreende :

a) proferir decisão definitiva de primeira instância, devidamente fundamentada;

b) baixar o processo em diligência se entender necessário, para completar a instrução;

c) julgar o pedido de reconsideração, se houver (Dec. cit., arts. 32 a 34).

4 — Ainda que tenha deixado com o dirigente de repartição, e somente com ele, o julgamento definitivo da primeira instância, nem por isso a lei consente que suas decisões contra a Fazenda prevaleçam sem a revisão de um outro órgão. Destarte, ele é obrigado a recorrer, *ex-officio*, para o CRF, quando decidir favoravelmente ao contribuinte, ou mesmo quando apenas desclassificar a infração capitulada no processo. Este recurso é obrigatório, como dissemos, salvo se a importância total do litígio não exceder de cinco mil cruzeiros, sendo que a lei, ciosa dos direitos da Fazenda, ainda deixa ao prolator da decisão a faculdade de recorrer *ex-officio* independentemente do limite do valor fixado, quando considerar, justificadamente, decorrer da decisão do mérito do feito maior interesse para a Fazenda. A rigor, este "maior interesse para a Fazenda" sempre ocorre, porque o mais

importante, na decisão, é a regra que ela firma, a qual, na vida administrativa, acaba representando parcela superior ao limite antes referido (Lei cit., art. 5.º e parágrafo único; Dec. cit., art. 52 e parágrafo único).

5 — Com estes elementos, que são os que regem a matéria, temos que o dirigente de repartição nos litígios fiscais administrativos funciona para a determinação, em 1.ª instância, do que é devido pelo contribuinte, isto é, na fase que se segue ao lançamento, ou seja de fixação do valor de sua prestação, e nunca para exonerá-lo da dívida já apurada, insuscetível de exame administrativo, qualquer que seja a instância.

6 — A participação do dirigente da repartição é circunscrita a resolver o litígio em 1.ª instância, quando este litígio pode ser aberto, o que vale dizer, quando não há dívida, porém lançamento. Se o lançamento, porém, se transformou em débito, ou porque a parte se conformou, ou porque teve os recursos que a lei lhe faculta desatendidos, *não pode* o dirigente de repartição aceitar a instalação de um novo litígio administrativo que não tem mais cabimento.

7 — As diversas leis e regulamentos estabelecem os prazos dentro dos quais as partes podem reclamar contra o que lhes coleta o Fisco. Estabelecido, no tempo legal, o litígio administrativo, o dirigente de repartição tem as atribuições que referimos, e somente elas. Se, porém, o contribuinte não reclamou, ou se conformou com as soluções dadas, de modo que, vencidos os prazos de pagamento das quotas, este não foi efetuado, o tributo passa constituir dívida, insuscetível de ser anulada ou mesmo alterada por um processo que não pode ser mais instaurado.

8 — O litígio fiscal administrativo tem, portanto, regras próprias, que se encontram na Lei n.º 646, de 30-10-1951, e no Decreto n.º 11.191, de 24-12-1951, os quais têm que ser respeitados, e somente ocorre (o litígio) quando ainda não há dívida, isto é, quando o contribuinte se insurge contra aquilo que o Fisco pretende vir a cobrar-lhe. Nesta fase, para modificação ou mesmo anulação do lançamento, é que cabe o dissídio, o questionamento administrativo entre contribuinte e Fisco.

9 — No caso dos processos, está ultrapassada a fase da criação do litígio administrativo. O lançamento transformou-se em débito e, porque não se pagou este, nas épocas próprias, passou a constituir dívida ativa. E contra esta dívida, o contribuinte somente se pode insurgir judicialmente, anulando-a por meio de ação própria, ou através os embargos que opuser na via executiva de que o Fisco lançar mão.

10 — Na nossa opinião, é em Juízo que o contribuinte pode elidir a dívida ativa que lhe é cobrada. No caso de o Fisco reconhecer a procedência dos seus argumentos, quer para reduzir ou mesmo anular totalmente a dívida, é ao Prefeito que cabe decidir, administrativamente, para esta sua deliberação ser levada a Juízo por intermédio dos representantes legais da Fazenda. Isso quer dizer que, ao nosso ver, o cancelamento da dívida e a baixa na inscrição são atos posteriores ao pronunciamento judicial.

11 — Estando a interferência do dirigente de repartição circunscrita a uma das fases de fixação do valor do tributo a ser pedido ao contri-

buinte (1.<sup>a</sup> instância), parece-nos absolutamente ilegal que êle (dirigente) cancele uma dívida que já se tornou crédito da Fazenda e que pode, como no caso dos processos, estar *sub judice*. Se êle não pode, sem a revisão da 2.<sup>a</sup> instância administrativa decidir sozinho contra a Fazenda, mesmo para simplesmente desclassificar a infração, como admitir possa riscar, apagar uma dívida, que já é patrimônio da Fazenda, tanto que ela o reclama em Juízo?

12 — Em Juízo, quem fala é o Prefeito, através Procuradores e Advogados, quando a Fazenda do Distrito Federal demanda, é demandada ou de qualquer forma intervém em processo judicial (Lei Orgânica, art. 25, § 1.<sup>o</sup>, XII).

13 — Assim, não é possível, sem ferir a Lei Orgânica, levar a Juízo uma decisão da Prefeitura que não é dada pelo Chefe do Poder Executivo, que é, como dissemos, quem a representa judicialmente, bem assim quem promove e defende todos os interesses do Distrito Federal (art. 25, § 1.<sup>o</sup>, III).

Pensamos poder concluir que, s.m.j.:

a) os dirigentes de repartição interferem nos dissídios fiscais administrativos somente na fase (1.<sup>a</sup> instância) em que se fixa o valor da prestação do contribuinte;

b) transformado o lançamento em débito e não pago êste nas épocas próprias, constitui-se em dívida ativa, que somente pode ser elidida judicialmente;

c) sendo o Prefeito o representante da Prefeitura em Juízo, por intermédio dos Procuradores e Advogados, êstes somente podem transmitir à Justiça suas decisões, até porque é ao Chefe do Poder Executivo que cabe a administração dos negócios públicos locais, a direção, fiscalização e superintendência dos negócios públicos e a promoção e defesa de todos os interesses do Distrito Federal (art. 25 e § 1.<sup>o</sup>, III, IV e XIII, da Lei Orgânica), não sendo possível, assim, subtrair ao seu conhecimento e decisão aquilo por que êle é o responsável.

Rio de Janeiro, 23 de julho de 1954.

MANOEL DE CARVALHO BARROSO  
Advogado da Prefeitura

## 2. Parecer do Procurador CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

Levanta, neste processo, o meu colega Dr. MANOEL DE CARVALHO BARROSO a tese de que, uma vez perdido o prazo para recurso administrativo,

não pode mais o contribuinte pleitear, junto ao diretor da repartição lançadora do tributo, o cancelamento da dívida fiscal, a qual só poderia ser anulada, desde êsse momento, pelo Sr. Prefeito.

Apesar dos brilhantes argumentos usados em seu parecer pelo Dr. BARROSO, não estamos convencidos de que essa seja a solução que mais se ajusta ao direito positivo do Distrito Federal e aos princípios informadores da sistemática do processo fiscal e da teoria do crédito fiscal.

Examinando a apuração paulatina do crédito fiscal, na órbita administrativa, e fixando as premissas e conseqüências doutrinárias, que possam decorrer de cada uma das fases dessa apuração, cremos que se chegará a solução diversa.

### *Natureza e efeitos dos prazos de recurso*

Parte o Dr. BARROSO, em seu parecer, do princípio de que os dirigentes das repartições fiscais só têm competência para decidir em 1.<sup>a</sup> instância enquanto há litígio administrativo e que êsse litígio se encerra definitivamente com a perda do prazo para reconsideração ou recurso:

“A participação do dirigente da repartição é circunscrita a resolver o litígio em 1.<sup>a</sup> instância, quando êste litígio pode ser aberto, o que vale dizer, quando não há dívida, porém lançamento.

Se o lançamento, porém, se transformou em débito, ou porque a parte se conformou, ou porque teve os recursos que a lei lhe faculta desatendidos, *não pode* o dirigente da repartição aceitar a instalação de um litígio administrativo que não tem mais cabimento” (item 6 do seu parecer).

*Data venia*, não nos parece que seja essa a conclusão que se possa tirar de um estudo mais aprofundado das leis e regulamentos que regem a matéria.

O § 2.<sup>o</sup> do art. 8.<sup>o</sup> do Dec. n.<sup>o</sup> 11.191, de 27-12-1951, permite expressamente o levantamento da perempção, em que tenha caído o processo, na 1.<sup>a</sup> instância administrativa, por não cumprimento de exigências.

Essa tem sido a tradição do processamento administrativo na Prefeitura; o decreto, que regulava anteriormente a matéria, o de n.<sup>o</sup> 4.927, de 30-6-1934, também permitia o levantamento da perempção pela autoridade de 1.<sup>a</sup> instância (art. 2.<sup>o</sup> do cit. decreto).

Dir-se-á que êsses dispositivos regulam sempre casos de exigências feitas em recursos já apresentados, não existindo dispositivo algum que permita o levantamento da perempção no caso de reclamação apresentada fora do prazo.

De fato, os decretos não são explícitos a êsse respeito, não nos parecendo porém que se possa usar, no caso, do aforismo: “*inclusionem unius fit exclusio alterius*”.

Esse brocardo, e outros semelhantes, “formam a base do *argumento a contrario*, muito prestigioso outrora, mal visto hoje pela doutrina, pouco usado pela jurisprudência” (CARLOS MAXIMILIANO, *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 4.<sup>a</sup> ed., 1947, pág. 294).

Mais fecundo e de emprêgo mais freqüente, na opinião do citado autor, é “o *argumento a pari*, que estende o preceito, formulado para um caso, às hipóteses iguais, ou fundamentalmente semelhantes” (CARLOS MAXIMILIANO, op. cit., pág. 297), e que se objetiva no aforismo: *Ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*.

Resta-nos, assim, examinar se a razão legal, que justifica a competência dos diretores de repartição para levantar perempção de processos, com exigências não cumpridas, é de tal ordem que deva ser aplicada também ao levantamento de perempção de reclamações não apresentadas no prazo legal.

Para se chegar a uma compreensão doutrinária do problema, cabe preliminarmente indagar: qual a natureza do prazo para a apresentação da reclamação ao dirigente da repartição de 1.<sup>a</sup> instância?

Será um prazo de direito substantivo ou de direito adjetivo?

À primeira vista, tratando-se de um prazo relacionado com o processo administrativo, é-se, desde logo, levado a escolher a segunda hipótese.

No entanto, para não deixar sem exame qualquer outra tese, vamos admitir a possibilidade, só para argumentar, de que possa se tratar de um prazo de direito substantivo.

Esses prazos, como se sabe, são dois: a decadência e a prescrição.

Examinemos se cabe a aplicação, ao caso em exame, de qualquer dos dois prazos.

#### *Prazo de decadência?*

Suponhamos, para começar, que o prazo para reclamação fôsse um prazo de decadência ou extintivo.

Segundo nos ensina CLÓVIS BEVILÁQUA:

“O prazo extintivo opera a decadência do direito, objetivamente, porque o direito é conferido para ser usado num determinado prazo; se não fôr exercido, extingue-se” (*Código Civil Comentado*, coment. ao art. 161, vol. I, 1916, pág. 477).

Ora, é evidente que não é esse o caso do prazo para reclamação, pois que a sua perda não elimina a possibilidade do exame do crédito fiscal pelo Prefeito (item 10 do parecer do Dr. BARROSO), o que seria impossível se se tratasse de abrir mão de direito do fisco já consolidado em definitivo, que implicaria em acôrdo, só permitido com autorização legal (art. 25, § 1.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> V, da Lei n.<sup>o</sup> 217, de 15-1-1948 — Lei Orgânica do Distrito Federal).

No mesmo item 10 de seu parecer o Dr. BARROSO admite que, em Juízo, o contribuinte possa se defender amplamente, de acôrdo com a fórmula

do art. 16 do Dec.-lei n.<sup>o</sup> 960, de 17-12-1938, que permite que o réu, no executivo fiscal, apresente, por meio de embargos, toda a matéria útil à sua defesa.

É evidente, pois, que o contribuinte não teria decaído do seu direito de impugnar o lançamento, pois, do contrário, nada mais poderia alegar quanto ao mérito dêste em Juízo.

#### *Prazo de prescrição?*

Não se tratando, pois, de um prazo de decadência, tratar-se-á de um prazo de prescrição?

Não nos parece que assim seja.

Os prazos de prescrição, uma vez interrompidos, recomeçam a correr se paralisado o processo (art. 173 do Código Civil, sendo, aliás, princípio geral de direito, inerente à natureza do instituto).

Ora, assim sendo, desde que houvesse uma exigência, não satisfeita dentro de prazo idêntico ao do recurso, estaria prescrito o direito de ação do contribuinte, e não se compreenderia que o diretor pudesse reviver esse direito de ação, o que implicaria transigência que o próprio Prefeito só pode partidar autorizado por lei (citado art. 25, § 1.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> V, da Lei Orgânica).

Aliás, não seria mesmo de boa técnica aplicar-se ao caso o instituto da prescrição, que, regra geral, penaliza o titular do direito e não o obrigado.

Como quer que seja, a possibilidade da reabertura do processo administrativo pelo diretor da repartição e da ampla defesa em Juízo afastam, por si sós, a caracterização dêsse prazo como um prazo de prescrição.

Eliminada a possibilidade de se tratar de um prazo de direito substantivo, resta examinar a hipótese de ser o citado prazo um prazo de direito adjetivo, processual, que, aliás, foi a hipótese que à primeira vista logo se apresentou mais viável.

Mas, mesmo como prazo processual, temos de distinguir: tratar-se-á de um prazo de recurso ao ato de lançamento, assemelhado aos prazos fatais do processo judicial, ou simplesmente, como o nome aliás indica, de um típico prazo de perempção do processo?

#### *Prazo preclusivo processual?*

Para um exame mais acurado da questão precisamos preliminarmente indagar quais as premissas que justificam a peremptoriedade dos prazos judiciais, e se essas mesmas razões militam em favor da preclusividade processual dos prazos administrativos.

Como é sabido, os prazos judiciais de recurso têm por finalidade pôr termo ao processo, concretizando assim a coisa julgada formal, base da coisa julgada material.

Essa é a lição autorizada de CHIOVENDA:

“A coisa julgada contém, pois, em si, a preclusão de qualquer questão futura: o instituto da preclusão é a base prática

da eficácia do julgado, vale dizer que a coisa julgada *substancial* (obrigatoriedade nos futuros processos) tem por pressuposto a coisa julgada *formal* (preclusão das impugnações)” (GIUSEPPE CHIOVENDA, *Instituições de Direito Processual Civil*, Ed. Saraiva, vol. I, pág. 518).

E a pág. 291 do 3.º vol. da mesma obra nos esclarece que:

“A coisa julgada em sentido formal corresponde a tornar-se definitiva a sentença”.

Ora, no caso da decisão administrativa, não há interesse em se pôr termo ao processo, pois que desse fato não decorre a sua consequência prática, que seria pôr termo ao litígio.

Desde que, como se viu acima, continua aberto o recurso ao judiciário, não há qualquer utilidade prática em se trancar a instância administrativa, pois esse trancamento não tem força para eliminar qualquer rediscussão da mesma relação jurídica em Juízo.

O trancamento da instância administrativa corresponderia a uma imitação da preclusão processual judiciária, mas sem os efeitos práticos desta.

Seria, portanto, ineficiente por esse lado.

Por outro lado, tiraria à Administração, representada pelos diretores de departamento, a possibilidade de revogar um lançamento que considerassem ilegal, obrigando seus representantes judiciais a defender em Juízo um ato com o qual a própria Administração já não concorda.

A tese do prazo preclusivo administrativo, sem força de trancamento do litígio, é verdadeira inutilidade.

Aliás, diga-se de passagem, o ilustre autor do parecer anterior não defendeu esse ponto de vista, mas simplesmente o deslocamento de competência dos diretores para o Prefeito.

Por todos esses motivos podemos afastar a idéia de que o citado prazo constitua um prazo preclusivo processual.

*Prazo de preempção da instância?*

Excluídas tôdas as outras possibilidades de enquadramento do prazo de reclamação administrativa, só nos resta classificá-lo como um verdadeiro prazo de preempção.

Ora, a preempção é instituto tradicional do nosso processo, inclusive do judicial, a qual, segundo PAULA BATISTA, “exprime extinção do curso da ação com o direito para o autor de renová-la por meio de citação geral” (*Compêndio de Teoria e Prática do Processo Civil*, 6.ª ed., 1901, pág. 117, § 99).

Esse instituto foi acolhido no atual Código de Processo Civil, em seu art. 201, n.º V:

“O abandono da causa por mais de trinta dias, que importava na preempção da instância, segundo conceito do direito anterior, entra hoje, sem particularidades, no rol geral das absolvições da instância” (PONTES DE MIRANDA, *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. II, pág. 139).

Mudando o instituto de nome, conservou, no entanto, a sua característica anterior de não impedir a propositura de outra ação (art. 203), isto é, de poder-se continuar a demandar sobre a mesma relação jurídica.

Semelhante a essa é a preempção no processo administrativo da Prefeitura: não constituindo preempção do direito, como vimos acima, só pode constituir preempção processual, permitindo assim a renovação da instância administrativa.

Mas essa renovação, que no processo civil, é um direito do autor (limitado o seu exercício a 3 vezes — art. 204 do C.P.C.), no processo administrativo é uma faculdade da Administração.

Essa diferença funcional do instituto nas duas esferas — judicial e administrativa, é consequência natural da diversidade de funções das autoridades que têm que decidir o processo.

Em Juízo, o magistrado é um terceiro que não é parte no litígio, ao passo que, administrativamente, a autoridade pública é ao mesmo tempo órgão decisório e órgão atuante do direito do Fisco.

Assim sendo, justifica-se que, em Juízo, a reabertura da instância seja um direito do Autor, pois nada mais é do que uma das manifestações do direito à prestação jurisdicional, direito esse que perece quando se transforma em abuso de direito.

Não sendo a prestação jurisdicional uma faculdade do órgão julgador, mas um direito das partes, não pode ficar ao arbítrio do juiz levantar ou não a preempção. Ou o direito à reabertura da instância, a exigir a prestação jurisdicional, ainda existe ou não. No 1.º caso não pode ser recusada. No 2.º não pode ser concedida.

No entanto, mesmo nesta última hipótese, se a outra parte, o réu, nada alegar, pode ter seguimento um quarto processo, dado que “o direito subjetivo do autor fica de pé, só desmunido da agressividade da ação” (PONTES DE MIRANDA, *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. II, pág. 145); só fica preempto o seu direito de demandar (art. 204 do C.P.C.).

Ora, se a parte pode abrir mão do seu direito de arguir essa exceção contra o direito do Autor, com idêntica razão o pode fazer o órgão administrativo julgador, que, como vimos acima, também é parte.

Mas, antes de seguir adiante, e dar como pacífica essa afirmação, cumpre responder a possível objeção cabível no caso:

Se na preempção o Autor fica desmunido do direito de ação, a preempção tem os mesmos efeitos práticos, se não os mesmos fundamentos jurídicos, da prescrição, e, assim, sendo, da mesma forma que a Administração não pode abrir mão da prescrição já consumada a favor da Fazenda Pública sem lei especial, também não deveria poder fazê-lo nos casos de preempção.

Mas aqui é que os fundamentos jurídicos dos dois institutos justificam um tratamento diverso de suas conseqüências nas duas espécies de processo: judicial e administrativo.

De fato, a prescrição, como instituto de direito substantivo, atinge o direito de ação diretamente, e, como tal, as suas conseqüências se fazem sentir quer na esfera administrativa, quer na judicial.

No entanto, a perempção, como vimos acima, é instituto de direito adjetivo; a rigor ela não atinge o direito de ação como parte do direito subjetivo do Autor, tal como vem previsto no art. 75 do Código Civil: "A todo o direito corresponde uma ação que o assegura", dispositivo êsse que é princípio geral de direito aplicável a tôdas as relações jurídicas.

O efeito da perempção é de natureza meramente processual, e, assim sendo, só atinge o direito de demandar (art. 204 do C.P.C.).

Mas, dir-se-á, se, nos dois casos, perde o Autor o direito a exigir a prestação jurisdicional, qual a utilidade dessa distinção?

No caso da perempção da instância judicial, realmente essa diferença é pouco importante, embora não deixe de existir, pois aquêle que, como Autor, deixou perimir o seu direito de demandar, pode ainda, em defesa, opor ao direito do Autor, o seu direito subjetivo (parágrafo único do art. 204 do C.P.C.), o que não acontece quando o seu direito de ação está prescrito.

No caso da perempção da instância administrativa, a distinção assume importância fundamental, derivada da própria natureza do instituto.

De fato, quando a perempção se dá, o que fica precepto não é o direito de ação, mas simplesmente a instância.

Ora, uma coisa é ficar precepta a instância administrativa e outra é perimir a instância judicial.

A perempção da 1.<sup>a</sup> não implica de modo algum na da 2.<sup>a</sup>, o que quer dizer que continua íntegro o direito do contribuinte de demandar na esfera judicial.

Assim sendo, essa perempção está longe de ter as mesmas conseqüências práticas da perempção judicial, o que justifica a diferença de tratamento das duas, e a possibilidade da reabertura da instância administrativa pelos agentes do executivo, sem que haja desistência de direitos da Fazenda, que tenham caráter de definitivos.

Cumpra ainda assinalar, de passagem, que o contribuinte, quando decai da instância administrativa, não está na posição de Autor, pois, na realidade, está se defendendo da pretensão do Fisco concretizada no lançamento, a menos que se considere a reclamação administrativa, que se opõe à dívida liquidada pelo lançamento, como semelhante aos embargos do executado que "são ação, em que o executado é o autor e o exeqüente é o réu; mais precisamente, a ação incidente do executado visando anular ou reduzir a execução ou tirar ao título sua eficácia executória" (ENRICO TULLIO LIEBMAN, *Processo de Execução*, Ed. Saraiva, pág. 318).

Como quer que seja, o que é importante é que a reabertura da instância administrativa tem caráter meramente formal, não atingindo qualquer direito do Fisco, que se tenha tornado definitivo.

Essa concepção do levantamento da perempção como mero ato da parte interessada no litígio fiscal, e não como ato assemelhado a um ato judicial, é, aliás, a que mais se coaduna com a natureza do ato administrativo, revogável a qualquer tempo, desde que não tenha criado um direito subjetivo.

Ora, em matéria fiscal, o direito público subjetivo da Fazenda só pode nascer da lei (art. 141, § 34, da Constituição Federal), o que torna o ato do lançamento um mero ato declaratório sem maior vinculação, quer para o Fisco, quer para o contribuinte.

Por êsse simples motivo, não precisa constar da lei que a autoridade de 1.<sup>a</sup> instância pode levantar a perempção.

#### *A competência dos dirigentes de repartições*

A perempção não é um direito subjetivo do Fisco, ao qual a Administração não possa renunciar; assim o seu levantamento, em vez de constituir desistência de um direito, é uma obrigação do Poder Público quando êste reconhece que ato seu, anterior, precisa ser reajustado aos verdadeiros limites do seu direito à prestação fiscal, direito êsse que, como vimos, análise, cumprindo a lei.

Reabrindo a instância administrativa, está pois o dirigente, em última análise, cumprindo a lei.

É a lição de BIELSA:

"Ese poder de rever decisiones, de modificarlas en concordancia con la ley, la equidad y la moral administrativa como atribución propia de la Administración pública, especie de *jus poenitendi* según algunos, no es, a juicio nuestro, propriamente un *derecho subjetivo* de la Administración pública, pues él no es oponible a outro sujeto de derecho, sino que es una potestad esencialmente administrativa. Es el poder que tiene todo aquel que, en su propia esfera, puede rever lo que hace o ha hecho" (RAFAEL BIELSA, *Estudios de Derecho Publico — I — Derecho Administrativo*, Buenos Aires, 1950, pág. 233).

#### *A coisa julgada administrativa*

É verdade que existem dispositivos de leis municipais que parecem querer indicar um rumo diferente à interpretação do instituto da perempção administrativa, tal como existe na Prefeitura.

Assim é que o Dec.-lei n.º 157, de 31-12-1937, que dispõe sobre a arrecadação dos impostos predial e territorial, manda arquivar sumariamente as reclamações e recursos apresentados fora dos prazos legais (art. 46, letra b), sendo inegável que a intenção do legislador foi dar um caráter de definitividade às decisões administrativas, pois que, no art. 45, estatui que essas decisões "só produzirão o efeito da coisa julgada, a partir do exercício a que se referir a reclamação".

Mas uma coisa é a intenção do legislador, e outra é a possibilidade dessa intenção se impor dentro de determinado sistema legal.

Dispor que determinada decisão constitui coisa julgada, quando não foi recorrida simplesmente na órbita administrativa, é contrariar frontalmente o § 4.º do art. 141 da Constituição Federal, que declara que:

“A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”.

A respeito da “llamada *casa juzgada* en lo administrativo” é oportuno citar a opinião de BIELSA:

“algunas leyes prescriben que se no se interpone recurso contra tal o cual resolución se tendrá por firme y pasada en autoridad de *cosa juzgada*. Esto ya no es exacto. Hay cosa juzgada cuando ha habido juicio, es decir, controversia y decisión formal, ya sea que la controversia haya terminado en sentencia, ya sea que el juez haya *homologado* las pretensiones de las partes” (*Estudios de Derecho Público — II — Derecho Fiscal*, Buenos Aires, 1951, pág. 425).

Excluída a homologação que, no nosso direito, não faz coisa julgada (parágrafo único do art. 800 do Código de Processo Civil), a lição de BIELSA se aplica exatamente ao nosso sistema legal, como bem salienta RUBENS GOMES DE SOUSA:

“Inconstitucional seria a lei que atribuísse a pronunciamento administrativo definitividade oponível ao judiciário com caráter vinculativo” (*Cosa juzgada — Derecho Fiscal — in Repertorio Enciclopédico do Direito Brasileiro*, Borsoi, vol. 9, pág. 294).

Assim sendo, se nenhum valor tem o trancamento da instância administrativa, como já foi salientado em outra oportunidade, é letra morta aquele dispositivo legal ou qualquer outro semelhante, os quais só teriam por efeito remeter o contribuinte para Juízo, sem qualquer vantagem prática, e mesmo com grandes desvantagens, como sejam a perda de tempo no arrecadar os tributos, a oneração do contribuinte com despesas judiciais, para no fim se chegar ao mesmo resultado que se teria atingido modificando o ato administrativo.

Cabe aqui invocar mais uma vez a lição de BIELSA, quando nos fala da verdadeira finalidade da autoridade administrativa em matéria fiscal:

“Si en ello se equivocó, *rectificará* el acto, podrá rever o revocar su decisión, porque si no lo hiciera, quedaria incompleta o imperfecta su función de administración fiscal” (*Estudios de Derecho Público — II — Derecho Fiscal*, pág. 422).

Temos pois que entender o dispositivo da lei fiscal supracitado no único sentido que lhe pode ser atribuído, isto é, de que, em tese, o contribuinte tem direito a um reexame administrativo do seu caso, se entrou com a reclamação dentro do prazo; se, porém, não o fez, não pode mais exigir essa reapreciação do seu direito, ficando a critério do agente do poder público reabrir ou não a questão administrativamente, levantando a perempção.

A perempção administrativa tem, pois, por única consequência, eliminar a obrigação do Poder Público de reexaminar a questão, mas não cria qualquer impedimento a essa reabertura da instância administrativa, se assim acharem conveniente as autoridades de 1.ª instância.

#### *Natureza do Conselho de Recursos Fiscais*

Mas, se as autoridades de 1.ª instância têm essa faculdade discricionária de reabrir ou não a instância administrativa, por que motivo o Conselho de Recursos Fiscais, que também é um órgão administrativo, só pode determinar o levantamento da perempção “nos casos em que esta se tenha dado por motivos de todo alheios à vontade das partes”, segundo reza a parte final do § 2.º da Lei n.º 646, de 30-10-1951?

Será essa restrição mero defeito de redação?

Terá o dispositivo querido somente esclarecer que a perda de prazo, por motivo alheio à vontade do contribuinte, lhe dá direito a exigir o reexame do seu caso, nada impedindo que, fora dessa hipótese, o Conselho reabra a instância administrativa?

São hipóteses tôdas elas plausíveis, examinado o texto isoladamente; no entanto aceitamos que, realmente, a *mens legis* tenha sido a de restringir a competência do Conselho, nos levantamentos de perempção, aos casos que especifica.

De fato, essa regra só existe para o Conselho, não havendo restrição idêntica para a 1.ª instância.

Sem atribuir maior valor ao argumento *a contrario*, parece-nos que, no caso, existem outras razões que justificam e esclarecem o porquê dessa diversidade de tratamento.

De fato, na redação primitiva desse parágrafo se dizia que:

“O recurso, ainda que se alegue perempção, será sempre encaminhado ao Conselho e somente a êste é lícito declará-lo perempto” (Lei n.º 209, de 1-11-1948).

Como se vê, o dispositivo simplesmente deslocava a competência da declaração da perempção para o Conselho, sem permitir, no entanto, que êste pudesse levantá-la, em vez de simplesmente reconhecer a sua ocorrência.

Na nova redação, no entanto, é dito que:

“Os recursos interpostos depois de esgotado o prazo fixado neste artigo serão encaminhados, obrigatoriamente, ao Conselho, que dêles poderá conhecer, excepcionalmente, deter-

minando o levantamento da perempção, somente nos casos em que esta se tenha dado por motivos de todo alheios à vontade das partes”.

Vê-se, do confronto dos dois textos, que o segundo teve a intenção de abrir uma exceção a uma regra rígida anterior que não admitia nenhuma.

Essa exceção muito se assemelha à prevista no Código de Processo Civil para os prazos fatais (arts. 26 e 38).

Isto posto, persiste a dúvida :

Por que motivo o ato de 1.<sup>a</sup> instância seria tratado como um simples ato administrativo, que é, continuando a autoridade fiscal com competência para revogá-lo mesmo depois de decorridos os prazos de reclamação, ao passo que o apêlo à 2.<sup>a</sup> instância fica condicionado à observância de prazos peremptórios, que funcionam, senão com idênticos efeitos aos dos prazos judiciais, pelo menos de modo semelhante?

Quais os motivos dessa diversidade de tratamento?

As mesmas razões, que justificam a livre abertura do prazo em 1.<sup>a</sup> instância, não fundamentariam idêntica competência na 2.<sup>a</sup>?

A nosso ver essa diversidade de tratamento tem sua razão de ser. O Conselho de Recursos Fiscais, que constitui a 2.<sup>a</sup> instância da justiça fiscal administrativa da Prefeitura, como em geral os Conselhos de Contribuintes, é um órgão *sui-generis*, que não pode ser identificado a uma outra autoridade administrativa comum.

De fato, a metade desse Conselho é composta de pessoas estranhas não só à administração, mas também ao próprio funcionalismo: um comerciante, um industrial, um lavrador e um proprietário de imóveis (parágrafo único do art. 3.<sup>o</sup> da Lei n.<sup>o</sup> 287, de 7-12-1948), e a outra metade é composta de funcionários, sem qualquer posição de mando na Administração.

Assim sendo, embora se trate de um órgão administrativo, não se pode dizer, em sentido estrito, que se trate de um órgão da Administração.

Das suas decisões não cabe qualquer recurso para o Secretário de Finanças ou para o Prefeito (art. 7.<sup>o</sup> da Lei n.<sup>o</sup> 646, de 30-10-1951), exceto no caso de débitos fiscais relativos ao imposto de vendas e consignações (art. 33 da Lei n.<sup>o</sup> 287, de 29-12-1951), sendo que nesta última hipótese o recurso só é admissível quando a decisão não fôr unânime e ao mesmo tempo fôr contrária aos interesses da Fazenda.

De tudo isso se deduz que o Conselho tem autonomia decisória em relação à Administração, não estando sujeito portanto à observância de regulamentos e instruções baixados por esta, ficando a sua atividade vinculada diretamente à lei.

A sua competência é pois muito semelhante, senão nos efeitos de definitividade de suas decisões, pelo menos no modo como ela se exerce, à competência das autoridades judiciais.

Os juizes, em suas decisões, não estão obrigados a respeitar decisões anteriores, sobre a mesma tese jurídica, emanados de qualquer Tribunal a eles superior.

Não têm dependência hierárquica, típica da organização administrativa. Assim também é o órgão paritário da justiça administrativo-fiscal do Distrito Federal.

Mas, por esse mesmo motivo, e como contrapartida, as suas decisões, mesmo em matéria processual-administrativa, não podem se basear em razões de conveniência.

Em consequência, não pode o Conselho reabrir a instância administrativa senão em casos de força maior impeditiva de apresentação do recurso, da mesma forma que é obrigado a fazer apêlo ao Prefeito quando acha cabível a aplicação do princípio de equidade (art. 9.<sup>o</sup> da Lei n.<sup>o</sup> 209, de 1-11-1958).

Esse é o motivo pelo qual o Conselho, sendo um órgão superior aos dirigentes de repartição, tem menos poder para reabrir a instância administrativa do que esses dirigentes, que, embora por um lado constituam a 1.<sup>a</sup> instância da organização da justiça administrativa fiscal, por outro lado são órgãos delegados da Administração dirigente, tendo assim faculdade mais ampla de reabrir dita instância, se assim acharem conveniente aos interesses da Administração, a fim de que esta não esteja em Juízo pleiteando aquilo a que ela própria reconhece não ter direito.

Justificadas as razões da diversidade de competência entre a 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> instâncias administrativas, no que concerne ao levantamento da perempção, fica afastada mais essa dúvida, criada pela restrição legal supracitada.

Assim sendo, e esclarecidos os motivos pelos quais achamos que os dirigentes das repartições fiscais podem sempre relevar da perempção as reclamações dos contribuintes, somos levados a concluir que não há motivo para que se reserve essa competência para o Prefeito.

Mas, tendo-nos limitado à construção direta do nosso argumento, deduzida do sistema legal vigorante na Prefeitura, resta-nos ainda responder a vários argumentos alinhados pelo Dr. BARROSO em favor da sua tese.

O primeiro desses argumentos é que, só dando a lei competência aos dirigentes das repartições até estar encerrado o litígio administrativo, esta competência lhes escaparia daí em diante.

Essa tese está respondida pela nossa fundamentação acima, pois que, se ao dirigente cabe sempre reabrir a instância administrativa, o litígio nunca se encerra, em definitivo, nesta, a não ser quando, decorrido o prazo para reclamação, acha o próprio dirigente não ser conveniente reiniciar a discussão da controvérsia fiscal.

*O recurso ex-officio*

O segundo argumento apresentado pelo ilustre autor do parecer anterior (n.<sup>o</sup> 4 do seu parecer) é que, tanto a competência da autoridade de 1.<sup>a</sup> instância é limitada, que é ela obrigada a recorrer *ex-officio* quando decide contra a Fazenda.

Esse argumento não nos parece decisivo para afastar a competência dos dirigentes de repartição na reabertura do litígio.

A única conseqüência que decorre inapelavelmente dessa obrigatoriedade de dupla instância, no caso de decisão contrária à Fazenda, é que, reaberta a instância, continua aquêlê recurso a ser obrigatório.

Isto feito, ficará atendido êsse dispositivo legal.

O prazo para recurso é um direito que tem o contribuinte de ver reexaminado o seu caso pela 2.<sup>a</sup> instância, isto é, pelo órgão paritário; em conseqüência, é êle um prazo fatal para o contribuinte, que decai do seu direito de recorrer, mas não para a Administração, pois o fato de terceiro decair de um direito não pode diminuir a competência desta.

Aliás, seja dito de passagem, o recurso *ex-officio*, a nosso ver, é uma excrescência na órbita administrativa.

É uma imitação do que se faz em Juízo, sem atender, no entanto, a que as situações são diferentes.

Como tivemos oportunidade de salientar acima, o dirigente da repartição, quando decide, é ao mesmo tempo juiz, se assim se pode dizer, e parte, pois que êle é o próprio Fisco atuante.

A criação do Tribunal paritário visa maior proteção ao direito do contribuinte, pois estando nêle representadas as duas partes em igualdade numérica, pressupõe-se maior isenção na decisão do litígio.

Assim, não vemos motivo do apêlo necessário a êsse tribunal administrativo quando o próprio Fisco, por seu agente ativo, reconhece não ter direito ao crédito fiscal.

A rigor não há mais litígio fiscal, dado que ambas as partes, contribuinte e Fisco, estão acordes na interpretação da lei fiscal.

Em Juízo a decisão do magistrado não tem êsse sentido: as duas partes continuam tendo pontos de vista contrários; o julgador, decidindo-se por um ou por outro, não abole a divergência, mas simplesmente declara a existência ou não do direito do Fisco.

Quer a lei que a rejeição da pretensão fiscal só valha quando a 2.<sup>a</sup> instância a ratificou, protegendo assim o interêsse da Fazenda.

Na esfera administrativa, porém, não há pretensão rejeitada, porque quando o delegado da Administração atende à reclamação do contribuinte, o que êle faz, na realidade, é reconhecer que a pretensão do Fisco, que êle representa, não tinha base legal, era inexistente, e não se pode considerar que exista pretensão a um direito quando a própria parte retira essa pretensão.

Por outro lado a dupla instância não é necessária para proteger os interêsses da Fazenda, pois que um crédito fiscal reduzido ou cancelado ilegalmente pode sempre voltar a ser exigido, pois, como se frisou acima, essa decisão não faz coisa julgada.

Qual a natureza então do recurso *ex-officio* na esfera administrativa?

A nosso ver, trata-se de uma verdadeira fiscalização do órgão de 1.<sup>a</sup> instância, feita por um tribunal que não é propriamente um órgão da Administração, com a agravante de ser uma fiscalização incompleta, pois que, se êle controla os débitos que são cancelados depois de lançados, nenhuma competência tem para fiscalizar se são lançados todos os débitos fiscais exigíveis em virtude de lei tributária.

Não tem pois sentido êsse recurso *ex-officio*. Como quer que seja, a sua existência não pode ter o alcance de impedir que se reabra a instância administrativa, mas simplesmente de que, reaberta ela, só se pode encerrar com o julgamento do caso pela 2.<sup>a</sup> instância.

#### *A competência do Prefeito*

Examinados os argumentos de ordem administrativo-processual, passemos à apreciação do argumento de que só ao Prefeito cabe a representação da Fazenda em Juízo e portanto só êle tem competência para cancelar dívidas fiscais ajuizadas.

Para começar, êsse argumento não é decisivo quanto ao trancamento da instância administrativa, pois, decorrido o prazo para recurso, como a dívida não é ajuizada imediatamente, existe um lapso de tempo ao qual não se poderia aplicar dito argumento.

Mas, deixando de lado a limitação do alcance do argumento, pois neste processo se examina caso de dívida ajuizada, parece-nos que êle tem um vício mais sério.

Como vimos acima, a instância administrativa, para solução do litígio fiscal, se encerra, para o contribuinte, no Conselho de Recursos Fiscais.

Quer isso dizer que o Prefeito não pode cancelar um crédito fiscal se o contribuinte observa todos os prazos de reclamação e recurso, e decai no mérito.

Aceita, no entanto a tese do Dr. BARROSO, se o contribuinte perde êsses prazos, cria-se, com êsse seu descuido, uma nova competência para o Prefeito.

Assim sendo, as regras de competência variariam de acôrdo com a atividade da própria parte interessada, o que é inaceitável, pois as regras de competência decorrem sempre da lei.

Se esta não dá competência direta, não cremos que ela possa nascer indiretamente.

Alegar-se-á que é um absurdo que uma autoridade, subordinada ao Prefeito, possa fazer aquilo que o próprio Prefeito não pode.

Realmente, encarado o assunto sob êsse aspecto, êle se apresenta sem qualquer sentido lógico.

No entanto, se cerrarmos mais de perto o problema, veremos que, dentro do sistema de processo administrativo fiscal adotado pela Prefeitura, a solução não é tão absurda, nem impede, em última análise, que o Prefeito cancele ou diminua um crédito fiscal, mas isso, quer o contribuinte observe os prazos legais, quer não o faça.

Essa conclusão parece colocar-nos em posição idêntica à adotada pelo nosso ilustre colega em seu parecer, mas na realidade isso não acontece.

De fato, para o Dr. BARROSO, além das duas instâncias, previstas nas leis reguladoras do processo administrativo-fiscal, existe também uma 3.<sup>a</sup>: o Prefeito (n.<sup>o</sup> 1 do seu parecer), e isso não só no caso do impôsto de vendas e consignações como em todos os outros.

Para começar, discordamos da extensão dêsse recurso, limitado por lei a um tributo, a todos os outros.

Para que essa extensão fôsse cabível, sem lei dispondo a respeito, necessário seria que um princípio superior constitucional ou da Lei Orgânica a impusesse.

No entanto, na Constituição não vislumbramos qualquer dispositivo que se pudesse aplicar ao caso, o mesmo acontecendo com a Lei Orgânica, a menos que se quisesse apoiar tal hermenêutica no art. 141, § 1.º, da Constituição.

A nosso ver, porém, esse texto não tem aplicação ao caso, pois a sua finalidade é proteger os “direitos e garantias individuais”, o que não tem qualquer relação com igualdade de tratamento de repartições arrecadadoras, mesmo porque estas não têm direitos individuais a proteger.

Mas, deixando de lado esse aspecto particular do problema, e examinando a hipótese em que essa 3.ª instância realmente existe, isto é, no caso do imposto de vendas e consignações, vejamos se a sua existência justifica o deslocamento, para o Prefeito, da competência para cancelar ou reduzir créditos fiscais de que não tenha havido reclamação da parte.

Para começar, a reapreciação do caso pelo Prefeito não é automática; a lei não previu um recurso *ex-officio*, mas simplesmente determinou:

“O representante da Fazenda junto ao Conselho de Recursos Fiscais recorrerá para o Prefeito de quaisquer decisões do mesmo Conselho contrárias ao interesse da Prefeitura, não proferidas por unanimidade” (art. 33 da Lei n.º 687, de 29 de dezembro de 1951).

Embora o verbo esteja numa forma imperativa, que parece indicar a obrigatoriedade do recurso, e não somente a permissibilidade do mesmo, parece-nos que outros elementos levam a conclusão diversa.

De fato, se a lei quisesse que o recurso fôsse obrigatório e não faculdade do representante da Fazenda, teria então previsto o recurso *ex-officio*, como o fez no caso das decisões de 1.ª instância (art. 5.º da Lei n.º 646, de 30-10-1951).

Além disso, diz o texto legal supracitado que o representante da Fazenda recorrerá das decisões *contrárias ao interesse da Fazenda e não contrárias à Fazenda*, o que parece significar que dito representante tem o arbítrio de apreciar se, apesar de contrária à Fazenda, *os interesses* desta não foram feridos, isto é, se a lei foi bem aplicada pelo Conselho ao cassar ou confirmar a decisão de 1.ª instância.

Embora não atribuindo maior valia à interpretação gramatical da lei, o que é fato é que ela é corroborada pelo argumento supra, relativo à não criação expressa de um recurso *ex-officio*.

E nem se diga que, no fundo, poderia ter a lei, com outras palavras, querido criar um recurso obrigatório, pois que o parágrafo único do citado art. 33 é claro, ao considerar precepto o recurso não interposto no prazo legal.

Ora, como vimos acima, a perempção perante o Conselho não pode ser levantada, senão em caso de força maior, dada a natureza deste e o dispositivo claro da lei.

Essa definitividade da decisão, na órbita administrativa, mostra bem que o recurso não é equiparado ao *ex-officio*, pois, neste, enquanto não se der a confirmação superior, fica suspensa essa definitividade, “podendo, a todo o tempo, ser corrigida a omissão pelo próprio juiz ou por provocação do representante da Fazenda” (CASTRO NUNES, *Da Fazenda Pública em Juízo*, 1950, pág. 194).

Vemos pois que, mesmo nos casos em que o Prefeito constitui 3.ª instância no processo administrativo-fiscal, a sua competência está condicionada ao recurso dentro do prazo legal, o que significa dizer que, não interposto este, não chega a se concretizar a sua competência para aquele determinado processo.

Ora, se não se justifica estender a competência do Prefeito, como 3.ª terceira instância, além dos casos previstos em lei, para beneficiar o Fisco, muito menos se justificaria estender ao contribuinte o privilégio de um recurso que foi criado para favorecer a Fazenda.

Também não julgamos cabível essa extensão pela aplicação do princípio constitucional da igualdade perante a lei, dado que essa igualdade de tratamento pressupõe igualdade de pessoas e situações, o que não é o caso do contribuinte em relação à Fazenda.

Assim sendo, não será pelo fato do Prefeito constituir 3.ª instância, em alguns casos, que se poderá chegar à conclusão de que tem ele competência para cancelar ou reduzir créditos fiscais não recorridos dentro do prazo legal.

De onde advirá pois essa competência, que reconhecemos acima?

Ela se origina, a nosso ver, do fato de que os dirigentes de repartição nada mais são do que delegados do Chefe do Executivo, que é o Prefeito.

Este a princípio despachava todos os processos, tendo a descentralização se imposto por necessidades práticas (vejam-se o art. 2.º do Dec. n.º 3.645, de 14-10-1931, e os seus *consideranda*).

Exteriorização dessa origem histórica da competência dos dirigentes de repartição é o fato de todos os requerimentos, na Prefeitura, serem dirigidos ao Prefeito, embora tenham que ser despachados por aquelas autoridades.

Ora, é evidente que o que uma autoridade pode praticar, por delegação, com mais razão pode fazê-lo a autoridade delegante.

É princípio geral de direito administrativo que a competência da autoridade superior absorve a da autoridade ou autoridades que lhe estão abaixo.

Assim sendo, continua o Prefeito com competência para decidir ou mandar que qualquer autoridade que lhe esteja subordinada decida de tal ou qual maneira.

É por esse motivo, e só por esse, que achamos que o Prefeito pode reabrir a instância administrativa, da mesma forma que o podem fazer as autoridades a ele subordinadas.

Mas ao reivindicar a competência delegada, recebe-a o Prefeito com tôdas as restrições que a lei impôs àqueles que normalmente exercem essa competência, pois do contrário estaria indo de encontro à própria lei, e readquirindo, por via indireta, competência para se sobrepor às decisões do Conselho, competência essa que lhe foi expressamente negada, na quase totalidade dos litígios fiscais.

A lei que criou o Conselho de Recursos Fiscais é uma manifestação daquela tendência, que vem se acentuando, de que nos fala BIELSA :

“Cuanto más se convierte lo discrecional en reglado, tanto más acrecen las garantías de una Administración pública conforme al derecho; y si esas garantías están, efectivamente, protegidas por recursos contencioso-administrativos, ellas son *jurisdiccionales*. Desde luego, el propio Poder administrador puede *auto-limitar*, si no sus *atribuciones*, el *ejercicio* de ellas, mediante reglamentos ejecutivos o reglamentos autónomos, y aun sin auto-limitar sus atribuciones, él puede someter indirectamente a un régimen de contralor jurisdiccional primario la actividad de los órganos administrativos, mediante el recurso jerárquico, que tiene cierta eficacia jurídica, pero principalmente moral” (RAFAEL BIELSA, *Estudios de Derecho Público — I — Derecho Administrativo — 1950 —* pág. 232/3).

Essa autolimitação criada por lei, sancionada pelo Prefeito, é inafastável enquanto vigorar dita lei.

Assim, quer seja reaberta a instância administrativa por dirigentes de repartição, quer pelo Prefeito, o recurso *ex-officio* se impõe, pois que o Prefeito, ao decidir matéria fiscal, terá se colocado na posição de 1.<sup>a</sup> instância, com as autolimitações criadas para esta pelo próprio Executivo ao sancionar as leis que regulam o processo administrativo-fiscal.

Pode parecer um absurdo essa conclusão, mas ela decorre de outro absurdo: a existência do recurso *ex-officio* na esfera administrativa, como procuramos mostrar mais acima.

Mas o Dr. BARROSO, para abonar a tese que defende, da competência do Prefeito para cancelar dívida ajuizada, cita o art. 25, § 1.º, n.º XIII, da Lei Orgânica do Distrito Federal (Lei Federal n.º 217, de 15-1-1948), o qual dispõe que competirá especialmente ao Prefeito :

“representar o Distrito Federal em Juízo, por intermédio dos Procuradores e Advogados da Fazenda do Distrito Federal, quando aquêle fôr demandado, tiver de demandar ou de qualquer forma intervier em processo judicial”.

No entanto, não nos parece que êsse dispositivo tenha o alcance que se lhe empresta.

Para começar, a representação judicial que cabe ao Prefeito é meramente simbólica, tanto que as ações, em que a Prefeitura é Autora, se

iniciam sem sua autorização prévia e, naquelas que terceiros lhe movem, a citação inicial, que por lei é sempre feita pessoalmente ao representante legal do réu (art. 163 do Código de Processo Civil), recai diretamente nos representantes judiciais da Prefeitura.

Se os dirigentes das repartições podem enviar a dívida fiscal para cobrança sem audiência do Prefeito, como seus delegados que são, é evidente que podem enviar, aos representantes judiciais da Prefeitura, modificações dêsses créditos, desde que esteja dentro da competência da repartição que dirigem arrecadar os tributos a que se refiram ditos créditos, e que tenham sido observadas as regras processuais do recurso *ex-officio*, quando cabível.

A competência de representação judicial do Distrito Federal, atribuída ao Prefeito, não é diversa da competência genérica que se contém no corpo do art. 25 da Lei Orgânica de *administrar os negócios públicos locais*.

Nominalmente sempre é o Prefeito, o Executivo, que representa o Distrito Federal, quer administrativa, quer judicialmente; no entanto, de fato, essa competência se exerce, regra geral, através dos seus delegados de confiança: os Secretários Gerais, os Diretores e os Chefes de Serviços, e, em Juízo, através dos advogados e procuradores.

O citado artigo da Lei Orgânica não altera pois os dados do problema.

Mas não queremos deixar de salientar que, em apoio da tese que combatemos, poderia ser citado o art. 18 do Dec. n.º 4.710, de 4-4-1934, que dispõe:

“Não podem o Procurador Geral, os Procuradores e os Adjuntos de Procuradores transigir, comprometer-se em arbítrios, confessar, desistir e acordar, senão com autorização expressa do Chefe do Executivo Municipal”.

Por êsse texto poderia parecer, à primeira vista, que só com autorização do Prefeito se poderia desistir de prosseguir num executivo fiscal, ou alterar para menos a dívida nêle cobrada.

No entanto, basta atentar para o que dissemos acima, isto é, que sempre que se fala no Prefeito, está-se implicitamente se referindo aos seus delegados, para que uma interpretação demasiado formal do texto seja afastada.

Mas, além disso, lei posterior, o Dec.-lei n.º 1.807, de 28-12-1950, dando competência ao Inspetor do Contencioso (hoje Diretor do Departamento do Contencioso Fiscal) para ordenar o cancelamento de quaisquer inscrições de dívidas nos respectivos livros, verificada a ilegitimidade da inscrição (art. 3.º, III), nos mostra bem que o cancelamento da dívida, que deu margem a tal inscrição, não poderia ser de competência exclusiva do Chefe do Executivo, ao qual está subordinado dito Diretor, pois seria ilógico que coubesse a êste reexaminar a legitimidade dos atos de seu superior hierárquico.

Esse reexame só tem cabimento quando o ato de cancelamento emane de uma autoridade de igual nível na escala hierárquica, isto é, de outro dirigente de repartição.

Por mais esse argumento se chega à conclusão de que os dirigentes das repartições fiscais têm competência para cancelar dívidas ajuizadas, devendo recorrer obrigatoriamente para o Conselho, nos casos de litígio fiscal.

Com o exame desse último argumento do parecer anterior, que encerra a série dos argumentos baseados nas questões de competência derivadas diretamente das leis de organização, e das administrativo-processuais, passaremos a examinar o argumento tirado da mudança de natureza da obrigação fiscal.

#### *O nascimento da dívida fiscal*

Parte o Dr. BARROSO do princípio de que depois do lançamento, e antes de decorrido o prazo para reclamar do mesmo, ainda não há dívida fiscal (n.º 5 e 6 do seu parecer), a qual nasce com a perempção daquele direito de reclamar, passando a ser patrimônio da Fazenda (n.º 11).

*Data venia*, a afirmação de que a dívida nasce depois de decorrido certo lapso de tempo a partir do lançamento, não nos parece apoiada na melhor doutrina.

De fato, grande parte dos autores é de opinião que o crédito (e portanto a dívida) fiscal nasce tão logo têm lugar os pressupostos de fato previstos na lei para que o tributo seja exigível.

Nesse sentido é a opinião de A. D. GIANNINI (*Istituzioni di Diritto Tributario*, Milão, 1951, pág. 71), de GIORGIO TESORO (*Principii di Diritto Tributario*, Bari, 1938, pág. 46), de DINO JARACH (*El hecho imponible*, Buenos Aires, 1943, pág. 40), de LOUIS TROTABAS (*Précis de Science et Législation Financières*, Paris, 1947, pág. 266), de ERNST BLUMENSTEIN (*System des Steuerrechts*, Zurich, 1951, pág. 208), de OTTMAR BÜHLER (*Steuerrecht*, Wiesbaden, 1951, vol. I, pág. 182), de RUBENS GOMES DE SOUSA (*Compêndio de Legislação Tributária*, Rio de Janeiro, pág. 62), de JOÃO MARTINS DE OLIVEIRA (*Direito Fiscal*, Rio de Janeiro, 1943, pág. 49) e de muitos outros.

Reconhecemos que esta opinião está longe de ser unânime, pois que dela discordam, por exemplo, MYRBACH - RHEINFELD (*Précis de Droit Financier*, Paris, 1910, pág. 137), GUSTAVO INGROSSO (*Istituzioni di Diritto Finanziario*, Nápoles, 1937, págs. 61 e 62), GASTON JÈZE (*Natureza e Regime Jurídico do Crédito Fiscal*, in *Rev. Dir. Adm.*, volume III, págs. 59 e 64), MIGUEL FENECH (*Derecho Procesal Tributario*, Barcelona, 1949, pág. 182), ENRICO ALLORIO (*Diritto Processuale Tributario*, Turim, 1953, pág. 125), BILAC PINTO (*Dívida Fiscal* — parecer in *Rev. For.*, vol. 94, pág. 476).

No entanto, mesmo para este últimos autores, o crédito nasce com o lançamento e não depois deste, sendo que concomitantemente com o lançamento nasce o título executório da Administração (G. JÈZE, op. cit., loc. cit.).

Mesmo entre aqueles, que atribuem ao lançamento efeito constitutivo, alguns são de opinião que a dívida nasce com a realização do fato gerador, criando o lançamento somente a obrigação tributária. (É a aplicação, ao direito fiscal, da distinção da doutrina alemã entre dívida e responsabilidade — *Schuld und Haftung*. Ver ASTER ROTONDI, *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Padua, 1950, págs. 11 e 113).

#### *Patrimônio fiscal*

Assim sendo, na pior das hipóteses, a dívida fiscal nasceria por ocasião do lançamento, e mesmo que não se queira considerar como patrimônio o direito de efetuar o lançamento que nasce com o fato gerador, pelo menos ter-se-á que considerar como tal a dívida lançada.

Dêsse modo, qualquer decurso de prazo, posterior a esse ato administrativo, não alterará a natureza da obrigação fiscal, que justifique um tratamento diverso, no seu reexame.

Aliás, se a dívida, só pelo fato de estar lançada, mesmo erradamente, mesmo contra a lei, constituísse patrimônio da Fazenda, então não seriam só os dirigentes de repartição que estariam impedidos de cancelá-la, mas o próprio Prefeito, pois tal ato implicaria em celebrar acôrdo com devedor da Prefeitura, o que só pode ser feito com autorização legal (art. 25, § 1.º, V, da Lei Orgânica).

Mas é evidente que o lançamento de um crédito fiscal sem apoio em dispositivo legal é nulo (art. 141, § 34, da Constituição Federal), não podendo, portanto, constituir parcela do patrimônio do poder público tributante, por inexistir juridicamente tal dívida.

#### *Litígio administrativo*

Anteriormente, e de forma incidental, subordinamos a obrigatoriedade do recurso *ex-officio* à existência de litígio. Qual a verdadeira caracterização do litígio na órbita administrativa?

Se na instância judicial essa configuração é fácil, dado que existem duas partes, cada uma dando à lei ou aos fatos uma interpretação diversa, administrativamente essa dualidade de pretensões, dirigidas em sentido contrário, deixa de existir quando o delegado do Executivo, dirigente da repartição fiscal, reconhece e aceita as alegações do contribuinte. A rigor deixou de haver litígio.

O que é fato, porém, é que a lei (art. 5.º da Lei n.º 646, de 30-10-1951) considera como existente o litígio nesses casos, e obriga ao recurso *ex-officio*.

Cumpra, pois, delimitar a noção de litígio, o qual nos indicará, automaticamente, quais os casos em que, não havendo litígio, não será necessário o recurso *ex-officio*.

Como salientamos acima, a noção de litígio implica a de divergência de pretensões.

Se essa divergência não existe entre o Fisco e o contribuinte, onde se situará ela?

Só pode ser dentro da própria organização administrativa, isto é, entre o funcionário lançador e o dirigente da repartição que deu o despacho.

Assim sendo, se o funcionário lançador, ao justificar o seu ato, não aceita os argumentos do contribuinte e mantém o seu ponto de vista, e o dirigente decide de modo contrário a êsse entendimento, dando razão ao contribuinte, instaura-se um litígio, que não é de interesses contrários, pois que os funcionários não têm, em regra, direitos subjetivos a defender, embora possa se dar essa hipótese quando têm participação em multas, ou porcentagem na arrecadação.

Deixando, porém, de lado esta última hipótese particularista, se não há conflito de interesses, só haverá conflito de opiniões, litígio lógico, se assim se pode dizer.

Essa conceituação de litígio não só dá ao termo um conteúdo que, de outro modo, não se saberia qual fôsse, como tem a vantagem de limitar os casos de recurso *ex-officio* àqueles em que haja uma dúvida razoável quanto à aplicação da lei.

Aliás essa conceituação de litígio como divergência doutrinária parece decorrer indiretamente da lei.

De fato, o parágrafo único do art. 5.º, da Lei n.º 646, de 30-10-1951, institui um recurso *ex-officio* "facultativo" quando "os dirigentes dos órgãos de primeira instância considerarem, justificadamente, decorrer da decisão do mérito do feito, maior interesse para a Fazenda", mesmo quando o valor do crédito fiscal não justifique o recurso *ex-officio* obrigatório.

O Conselho funciona aí evidentemente como órgão de reafirmação da justeza de uma conclusão lógica, pois só a dúvida interior, de caráter doutrinário, do dirigente da repartição, considerado individualmente, é que dá impulso a êsse recurso.

O litígio aí tem caráter nitidamente científico, pois que só existe no cérebro do dirigente da repartição, não necessitando para se instaurar de qualquer manifestação externa de divergência, ainda que simplesmente com outro membro do funcionalismo.

Assim sendo, quando não houver divergência entre os lançadores, informantes e dirigentes, ou, pelo menos, quando êstes não tiverem subjetivamente uma dúvida justificada sobre a justeza da decisão que proferiram, não haverá, a nosso ver, litígio, nos casos de decisão contrária à Fazenda.

Essa conceituação de litígio evita, por exemplo, que se tenha de recorrer *ex-officio* quando se tomou por base de um lançamento o valor 1.000, e depois se constata, sem sombra de dúvida, que êsse valor deve ser 100; quando se aplicou a tarifa 20% e depois se constata, sem discrepância, que essa seria 2%; quando se lança duas vezes um bem e se apura essa duplicidade de lançamento; quando se toma para fato gerador uma determinada coisa e depois se chega à conclusão que a coisa é de natureza diferente; e assim por diante, em todos aqueles casos em que o engano se apresenta com características tão inequívocas que não há discrepância entre informantes e dirigentes.

### Conclusão

Por todos êsses motivos somos de opinião que:

- a) O simples decurso de prazo de reclamação não tranca, em definitivo, a instância administrativa, pois só constitui preempção do direito do contribuinte de exigir seja o seu caso submetido ao Conselho, mas não altera a competência dos dirigentes de repartição de rever o ato administrativo do lançamento.
- b) Nem mesmo o ajuizamento da dívida fiscal desloca essa competência para o Prefeito, pois êste sempre tem a possibilidade de avocar o processo fiscal, ficando, porém, o seu despacho condicionado à obrigatoriedade do recurso para o Conselho, quando haja litígio.
- c) A dívida fiscal não nasce somente depois de preempta a instância administrativa, mas tão logo tem lugar o fato gerador, ou, na pior das hipóteses (que não aceitamos), por ocasião do lançamento.
- d) A dívida fiscal não passa a constituir patrimônio do Fisco pelo simples decurso do prazo de preempção, mas por estar ou não de acôrdo com a lei, qualquer que seja o momento em que se considere que ela se constitui, pois é uma típica *obligatio ex-lege*.
- e) Em consequência, a reabertura da instância administrativa, pelo levantamento da preempção, pode ser feita, a qualquer momento, pelos dirigentes das repartições, os quais poderão também cancelar dita dívida, pois continua sendo da mesma natureza antes ou depois do ajuizamento.
- f) Êsse cancelamento só está sujeito a recurso *ex-officio* quando haja litígio administrativo, isto é, quando haja divergência entre a decisão e os pareceres dos funcionários que apreciaram o recurso, ou quando o próprio dirigente tenha fundadas dúvidas quanto à justeza de sua decisão.
- g) Caso a Administração esteja de acôrdo com êste parecer, na parte em que poderia êle ser interpretado como restringindo a competência do Conselho de Recursos Fiscais, seria conveniente a audiência dêsse órgão, antes de ser baixada qualquer ordem de serviço.

Ê o nosso parecer, s. m. j.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES  
Advogado da Prefeitura

### 3. Parecer do Conselheiro LAURO VASCONCELLOS, Relator

Honrado com a designação de V. Ex.<sup>a</sup> para dar parecer sobre a matéria de que trata este processo, venho dar cumprimento à missão.

Em breve relatório direi, em primeiro lugar, qual a questão suscitada.

M. S. Jourand era estabelecido na Rua do Rosério, 113-A, 1.º andar. Em 5-4-1948 requereu concordata preventiva. Indeferido o pedido, foi decretada a falência, vendidos os bens do falido e recolhido o saldo de Cr\$ 2.759,20 ao Banco do Brasil em abril de 1949. Habilitaram-se credores representando créditos privilegiados na importância de Cr\$ 1.609,00 e quirografários na de Cr\$ 469.904,20.

Em agosto de 1951 foi junto ao processo da falência ofício do Departamento do Contencioso Fiscal, para o fim de o fisco do Distrito Federal cobrar a quantia de Cr\$ 4.272,00, referente ao imposto de licença para localização de comércio, nos anos de 1949 e 1950.

Em face de certidão do oficial de justiça que intimou o Liquidante Judicial, certificando haver este declarado não possuir qualquer quantia da massa falida, e depois de informado existir inscrição de dívida dessa natureza, relativa, também, ao exercício de 1951 (isto em agosto de 1953), determinou o Sr. Diretor do DRL, incumbido de arrecadar o tributo em causa, o cancelamento do débito.

Em consequência desse ato surgiu todo o debate no processo, em torno da competência legal para cancelar créditos fiscais ajuizados.

Sobre o assunto encontra-se, em primeiro lugar, no processo, na ordem cronológica, o parecer do ilustre advogado da Prefeitura, Dr. MANUEL DE CARVALHO BARROSO cujas conclusões são as seguintes:

“a) os dirigentes de repartição interferem nos dissídios fiscais administrativos somente na fase (1.ª instância) em que se fixa o valor da prestação do contribuinte;

b) transformado o lançamento em débito e não pago este nas épocas próprias, constituiu-se em dívida ativa, que somente pode ser elidida judicialmente;

c) sendo o Prefeito o representante da Prefeitura em Juízo, por intermédio dos Procuradores e Advogados, estes somente podem transmitir à Justiça suas decisões, até porque é ao Chefe do Poder Executivo que cabe a administração dos negócios públicos locais, a direção, fiscalização e superintendência dos negócios públicos e a promoção e defesa de todos os interesses do Distrito Federal (art. 15 e § 1.º, III, IV e XIII da Lei Orgânica), não sendo possível, assim, subtrair ao seu conhecimento e decisão aquilo por que ele é o responsável”.

Contraditando essas conclusões, vem, em seguida, o parecer de outro advogado da Prefeitura, igualmente ilustre, o Dr. CARLOS DA ROCHA GUI-

MARÃES, que examinou a questão sob os diversos ângulos de apreciação e assim concluiu:

“a) o simples decurso de prazo de reclamação não tranca, em definitivo, a instância administrativa, pois só constitui perempção do direito do contribuinte de exigir seja o seu caso submetido ao Conselho, mas não altera a competência dos dirigentes de repartição de rever o ato administrativo do lançamento;

b) nem mesmo o ajuizamento da dívida fiscal desloca essa competência para o Prefeito, pois este sempre tem a possibilidade de avocar o processo fiscal, ficando, porém o seu despacho condicionado à obrigatoriedade do recurso para o Conselho, quando haja litígio;

c) a dívida fiscal não nasce somente depois de premissa a instância administrativa, mas tão logo tem o lugar o fato gerador, ou, na pior das hipóteses (que não aceitamos), por ocasião do lançamento;

d) a dívida fiscal não passa a constituir patrimônio do Fisco pelo simples decurso do prazo de perempção, mas por estar ou não de acordo com a lei, qualquer que seja o momento em que se considere que ela se constitui, pois é uma típica *obligatio ex-lege*;

e) em consequência, a reabertura da instância administrativa, pelo levantamento da perempção, pode ser feita, a qualquer momento, pelos dirigentes das repartições, os quais poderão também cancelar dita dívida, pois continua sendo da mesma natureza antes ou depois do ajuizamento;

f) esse cancelamento só está sujeito a recurso *ex-officio* quando haja litígio administrativo, isto é, quando haja divergência entre a decisão e os pareceres dos funcionários que apreciaram o recurso, ou quando o próprio dirigente tenha fundadas dúvidas quanto à justeza de sua decisão;

g) caso a Administração esteja de acordo com este parecer, na parte em que poderia ele ser interpretado como restringindo a competência do Conselho de Recursos Fiscais, seria conveniente a audiência desse órgão, antes de ser baixada qualquer ordem de serviço.

É o meu parecer, s.m.j.”.

Antes de emitir opinião sobre os múltiplos aspectos da questão, tratados neste processo, cujo ponto fundamental é constituído pela determinação da competência para cancelar créditos fiscais ajuizados, desejo ressaltar o interesse do que denominarei

Questão preliminar

Vimos que deu origem a todo êsse debate o fato de haver sido promovida em Juízo, em processo de falência, a cobrança de impôsto de licença, relativo aos exercícios de 1949 e 1950, de firma que estava falida desde abril de 1948.

Ora, decorre do que consta do processo que a firma de que se trata não existia mais em 1949, pelo menos de abril dêsse ano em diante, e muito menos nos anos seguintes de 1950 e 1951, não se justificando, portanto, fôsse a Prefeitura pleitear em Juízo cobrança de impôsto dos dois primeiros dêsses exercícios.

Além disso, conforme acentua o Sr. Diretor do DCF, tratando-se de exercícios posteriores à falência, não havia tributo a cobrar, segundo o claro dispositivo do art. 2.º, letra b, da Lei n.º 563, de 11-12-1950, norma que figurava, também, no art. 11, letra e, do Decreto-lei n.º 251, de 4-2-1938, e, não sei porque, foi omitida na Lei n.º 312, de 22-12-1948.

Segue-se que a iniciativa da cobrança do impôsto no Juízo da falência foi precipitada.

É justamente para êsse procedimento, de iniciativa precipitada junto ao Poder Judiciário, que desejo pedir a atenção da Administração.

Parece-me certo que, se antes de ingressar em Juízo tivesse a autoridade administrativa procurado intimar o contribuinte para solver a dívida, êste teria acudido ao chamamento e esclarecido a situação, sem que se chegasse ao ponto atingido, isto é, sem que o fisco comparecesse perante o Judiciário para reclamar crédito inexistente.

Ainda que ocorresse desatendimento ao chamado, tratando-se de estabelecimento situado no centro da cidade, fácil teria sido apurar seu estado de falência, por informação local.

Todos sabem que, infelizmente, é considerável o número de executivos fiscais instaurados, com enormes gastos de tempo e energia, para cobrança de tributos que logo se verifica não serem devidos.

Se administrar é prever, nada mais imperioso do que adotar a administração medidas que reduzam ao mínimo os casos de ajuizamento de créditos inexistentes, fato que se vem verificando com freqüência inegável, servindo de exemplo o que deu lugar a êste processo.

No final dêste trabalho indicarei as medidas que julgo necessárias.

Prazos

Examinando com proficiência a

“Natureza e efeitos dos prazos de reclamação administrativa”,

denominação adotada no título de seu parecer, o Dr. CARLOS GUIMARÃES, no corpo do mesmo parecer, subdivide a matéria em vários capítulos, com os seguintes subtítulos:

“Natureza e efeitos dos prazos de recurso”:

“Prazo de decadência?”

“Prazo de prescrição?”

“Prazo preclusivo processual?”

“Prazo de perempção da instância?”

Conclui assim:

“Excluídas tôdas as outras possibilidades de enquadramento do prazo de reclamação administrativa, só nos resta classificá-lo como um verdadeiro prazo de perempção”.

Parece-me indispensável, em face da legislação específica do processo administrativo, no Distrito Federal, em relação à matéria tributária, considerar distintamente os prazos de *recurso*, pròpriamente, e os de *reclamação administrativa*.

O recurso, no sentido preciso do termo, supõe a participação ativa do contribuinte no processo fiscal. Exige, para ter cabimento, um ato da administração ativa, no sentido do lançamento do tributo; seu conhecimento pelo interessado, a *reclamação administrativa*, como manifestação de discordância, ou o assentimento, expresso ou tácito, e, afinal, uma decisão definitiva, como ato da administração judicante.

Êsses pressupostos são evidentes no disposto no art. 37 do Decreto n.º 11.191, de 24-12-1951, dêste teor:

“Das decisões definitivas de primeira instância contrárias ao contribuinte, cabe recurso voluntário para o Conselho, nos termos do disposto neste decreto”.

Aceita como é, por todos os administrativistas, a distinção referida, das funções do Estado, no que se refere ao Direito Fiscal, em *administração ativa*, essencialmente funcional, visando à aplicação da lei aos fatos ocorrentes, e *administração judicante*, que procura solucionar as controvérsias com os contribuintes, pela aplicação do direito positivo, pode-se reconhecer: enquanto que a *reclamação administrativa* se origina de um ato da *administração ativa*, o *recurso* nasce de ato da *administração judicante* (v. RUBENS GOMES DE SOUSA, *Revisão Judicial dos Atos Administrativos em Matéria Tributária por Iniciativa da Própria Administração*, in *Rev. Dir. Adm.*, vol. 29, pág. 445).

Creio indispensável essa distinção, que não vejo nitidamente estabelecida no parecer analisado, porque não me parece inteiramente aceitável a afirmação constante do mesmo parecer, transcrita no n.º 20, *retro*, de se tratar, sempre, de prazo de *perempção da instância*, se se pretender que ela alcance os prazos fatais, estabelecidos nas leis que regulam o processo administrativo.

Entendo que êsses prazos fatais, estatuídos para a prática de determinados atos, como a apresentação de defesa, nos processos iniciados por

auto de infração (art. 27, do Decreto n.º 11.191, de 24-12-1951, e art. 29, da Lei n.º 687, de 29-12-1951), o de recurso à segunda instância (art. 38, do Decreto n.º 11.191, de 24-12-1951, e art. 5.º, da Lei n.º 209, de 1-11-1948, com a redação dada pelo art. 2.º, da Lei n.º 646, de 30-10-1951), o de indicação de fiador ou depósito da quantia exigida pelo fisco (art. 48, do Decreto n.º 11.191, referido), são verdadeiros prazos de decadência, em que sucumbe o direito.

Claro que a decadência ou caducidade ocorre, não em relação ao direito que é objeto principal do litígio, mas com referência ao direito restrito à prática daquele ato para cujo exercício a lei estabelece prazo fatal.

Outra não é, de resto, a lição dos mestres na matéria.

JOÃO MENDES JÚNIOR, no seu *Direito Judiciário Brasileiro*, pág. 280, a respeito, diz :

“Expirado um termo fatal, nulo é o ato feito posteriormente: assim os recursos interpostos depois do termo não podem ser recebidos; dos recursos apresentados depois do prazo dentro do qual deviam subir à instância superior, o Tribunal não toma conhecimento. Na ação de assinatura de dez dias, decorridos os dez dias, se estiverem os autos em cartório, o Escrivão, lavrando a certidão de haverem decorrido, fará os autos conclusos ao Juiz, e, se não estiverem em cartório, cobrará os autos e não juntará os embargos”.

J. M. CARVALHO SANTOS, em *Código de Processo Civil Interpretado*, vol. I, pág. 195, comentando o art. 26, diz :

“1. Os prazos serão contínuos ... Isto é, contados seguidamente, sem interrupção nem hiatos na sucessão dos dias e horas, incluídos os dias feriados e os de férias.

2. E peremptórios, correndo em dias feriados e nas férias. Prazos peremptórios, também denominados “fatais”, são aqueles que fixam um período de tempo dentro do qual deve praticar-se um determinado ato jurídico, e de cuja inobservância resulta a nulidade ou a perda definitiva de uma faculdade processual.

A sanção característica da inobservância dêsse prazo é o que se chama decadência”.

Para PEDRO NUNES, decadência significa :

“Perda do direito, em consequência de finalização do termo legal a que se subordinava, dentro do qual deveria ter sido exercitado. O mesmo que caducidade. Nela se incluem os prazos, as dilatações, a preempção. Difere da prescrição, com a qual tem pontos de contato, porque esta recai sobre a ação, ou

falta de exercício do direito por parte do seu titular” (*Dicionário de Teconologia Jurídica*, pág. 232).

Mas, apesar de tudo, quer me parecer que o Dr. CARLOS GUIMARÃES, ao fazer a afirmação que estamos analisando — de se tratar, sempre, de prazos de *perempção da instância* — tem em vista a *reclamação administrativa*, ou melhor, o *início de um processo de reclamação administrativa*.

O Decreto n.º 20.910, de 6-1-1932

Neste caso, há que enfrentar o problema da aplicação do disposto no art. 6.º do Decreto n.º 20.910, de 6-1-1932, que reza :

“O direito à reclamação administrativa, que não tiver prazo fixado em lei para ser formulada, prescreve em um ano a contar da data do ato ou fato do qual a mesma se originar”.

Sérias dúvidas me assaltam, impedindo de aceitar seja êsse prazo de *perempção da instância*.

Segundo os preciosos ensinamentos do mestre JOÃO MENDES :

“A palavra — *instância*, composta do prefixo *in*, em, e *stantia*, de *stare*, estar, na técnica do Direito Judiciário, significa — *estar movendo uma causa em Juízo*” (*Direito Judiciário Brasileiro*, pág. 441).

Prossegue :

“*Instância* é a existência fluente do mesmo *móvel*, isto é, a identidade do *móvel*, antes e depois, no curso do movimento” (ob. cit., pág. 441/442).

Define :

“O *móvel*, em Juízo, é a *causa*, isto é, a relação litigiosa; e, assim — *instância*, no fôro, é a existência fluente do litígio, isto é, a identidade da *causa*, ou relação litigiosa, antes e depois, tal como ficou fixada na contestação da lide” (ob. cit., pág. 442).

Ensina :

“A instância instaura-se pelo comparecimento das partes em Juízo, quer mediante citação acusada em audiência, quer mediante condução, quer mediante comparecimento espontâneo” (ob. cit., pág. 465).

Se assim é, como entender que o prazo estabelecido no art. 6.º, transcrito, é de preempção da instância, se esta não fôra instaurada, o que somente ocorrerá com a apresentação da reclamação?

Como aceitar que haja perimido, ou sucumbido, o que não nascera?

Supor que a instância se instaurara com o lançamento, ou com o início do processo de lançamento, nos casos dos impostos cobrados anualmente, ditos impostos lançados (predial, territorial, etc.), atos que resultam unicamente da *função ativa* do Poder Executivo (v. n.º 23), sem qualquer participação do contribuinte, parece-me inadmissível, por contrariar a conceituação de *instância*. Nos demais casos, de lançamentos decorrentes de processos em que o contribuinte haja participado ativamente, e que hajam chegado a seu término, em virtude de decisão definitiva (processos iniciados por auto de infração, etc.), também acredito inaceitável atribuir ao prazo de que estamos tratando a característica de preempção da instância, porque a instância instaurada estaria esgotada pela decisão definitiva, sem recurso, e admitir sua reabertura seria subverter a ordem jurídico-administrativa, como veremos adiante, no capítulo relativo à *Reabertura da Instância Administrativa*.

Não há, de resto, como negar as dificuldades originadas da aplicação da norma estabelecida no art. 6.º, aludido.

O Professor HAROLDO VALADÃO, então Consultor-Geral da República, em parecer de 15-9-1949, publicado na *Rev. Dir. Adm.*, vol. 18, páginas 297/301, assim se manifestou :

"3. A questão jurídica emergente do processo diz respeito à prescrição do direito de reclamar na esfera administrativa.

Divergindo de todos os pareceres, achou a Consultoria Jurídica do Ministério que "pode ser reconhecido, mesmo na esfera administrativa, qualquer direito do postulante", porque "não ocorreu a prescrição quinquenal a favor da Fazenda Pública".

Mas a prescrição do direito à reclamação administrativa é *diversa* da prescrição quinquenal contra a Fazenda Pública. Quem a estabeleceu, autônomoamente, foi a própria lei que disciplinou aquela prescrição quinquenal.

O Decreto n.º 20.910, de 6-1-1932, tem a seguinte ementa: "Regula a prescrição quinquenal". E depois de proclamar no art. 1.º, o princípio da prescrição em cinco anos das "dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual fôr a sua natureza", determina de modo categórico no art. 6.º: "o direito à reclamação administrativa, que não tiver prazo fixado em disposição de lei para ser formulada, prescreve em um ano a contar da data do ato ou fato do qual a mesma se originar".

Quer dizer: ao lado da prescrição quinquenal, norma genérica, estabeleceu a prescrição anual, norma específica para a esfera administrativa. São dois preceitos plenamente compatíveis,

um geral e outro especial, prevalecendo este último nos processos administrativos.

Parece-nos, em conclusão, que se acha encerrada, no caso em exame, a instância administrativa" (pág. 301).

A. GONÇALVES DE OLIVEIRA, comentando, na mesma *Revista*, páginas 297/300, êsse parecer, sustenta tese diferente, dizendo :

"A nosso ver, cumpre estabelecer uma distinção: a reclamação administrativa que prescreve em um ano é aquela que não é oponível judicialmente à Administração. Se, porém, se trata de reclamação que pode ser objeto de ação judicial contra a União, Estados e Municípios, o seu prazo de prescrição é de cinco anos, prazo em que prescrevem tôdas as ações contra a Fazenda Pública, como dispõe o citado art. 1.º do Decreto n.º 20.910, de 1932.

Esta, com efeito, é uma distinção que se impõe. Em verdade, se não está prescrito o direito do particular de reclamar judicialmente certa pretensão e se esta constitui direito líquido da parte, por que deixar a Administração de acolher, em tal caso, a reclamação administrativa?

Quando, pois, a reclamação expressa um direito do particular, o seu prazo de prescrição é de cinco anos, pois, nesse prazo, a saber, em cinco anos, é que prescrevem os direitos contra a Fazenda Pública. Daí dizer o citado art. 6.º: "O direito à reclamação administrativa, *que não tiver prazo fixado em disposição de lei para ser formulado*, prescreve em um ano . . ."

As reclamações que consubstanciam direitos, aquelas que podem ser opostas em Juízo contra a Administração, têm, implicitamente, prazo fixado em lei para ser formuladas; podem, também, pelo mesmo fato, enquanto não decorrido o prazo de cinco anos, ser apresentadas na Administração Pública.

A própria Consultoria Geral da República, quando era seu titular o ilustre tratadista de Direito Administrativo, o Dr. TEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCÂNTI, já sustentou êsse princípio, também acolhido no seguinte parecer do Dr. Consultor-Jurídico do DASP, Dr. CARLOS MEDEIROS SILVA: "Em sentido restrito só há realmente *prescrição* quando tôdas as vias de restauração do direito lesado estiverem vedadas. Desde que uma delas esteja aberta, a possibilidade de ressarcimento existe e não deve ser desprezada. É o que acontece no caso em exame. Trata-se de pedido de pagamento, cuja procedência é reconhecida e não existe prescrição da ação judicial. Repelir o pleiteante e indicar-lhe a via judicial é demorar a solução do caso, onerando o interessado e a própria Fazenda Pública, que terá de pagar afinal, além do principal, as despesas judiciais" (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 15, pág. 300).

E recorda, em seu parecer, o Consultor do DASP a opinião, a respeito, de TEMÍSTOCLES CAVALCÂNTI, que vai além, chegando, quando Consultor-Geral da República, a admitir reclamações administrativas mesmo depois da ocorrência da prescrição quinquenal. Disse êle: "Assim, embora considere prescrito o direito à reclamação, parece-me que, no mérito, deve ser o caso examinado pela Administração... Se o direito está prescrito, subsiste, entretanto, um interesse legítimo que deve ser acautelado pela Administração" (*Pareceres do Consultor-Geral da República*, 1945/46, pág. 557).

Na verdade, são inúmeros os casos diariamente examinados e reexaminados pela Administração, em que as respectivas reclamações administrativas são feitas após o decurso do prazo de um ano previsto no Decreto n.º 20.910, de 1932. E a razão é esta: o direito de reclamar na Justiça pressupõe o de fazê-lo perante a própria Administração. As reclamações que prescrevem em um ano são aquelas que não são oponíveis judicialmente, aquelas, portanto, que não têm prazo fixado para ser formuladas.

Por êsses motivos, entendo que, no caso a que se refere a decisão supra, o reexame do mérito se impunha" (páginas 298/300).

A opinião do Professor HAROLDO VALADÃO está perfeitamente clara.

Qualquer que seja a reclamação, se formulada depois de um ano do ato de que se originar, estará prescrita.

Já o ponto-de-vista de A. GONÇALVES DE OLIVEIRA não me parece que apresente a mesma evidência.

Não sei que reclamações administrativas possam ocorrer, não oponíveis judicialmente à administração, num regime constitucional em que há proibição de excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão do direito individual (Constituição, art. 141, § 4.º).

O que literalmente o Decreto n.º 20.910 estipula, empregando para êsse fim termo próprio — *prescreve* — é a *prescrição do direito de reclamação administrativa, como o entende o Professor HAROLDO VALADÃO*.

Argumenta-se que não se trata de prescrição, entre outros motivos porque :

"Como quer que seja, a possibilidade da reabertura do processo administrativo pelo diretor da repartição e da ampla defesa em Juízo afastam, por si sós, a caracterização dêsse prazo como um prazo de prescrição".

Ora, não há dúvida que a prescrição tem por efeito extinguir a ação, enquanto que a perempção atinge apenas a instância.

LUÍS F. S. CARPENTER, no *Manual do Código Civil Brasileiro*, vol. IV, pág. 101, escreve :

"MATTIROLO discorre com muita clareza sobre a *perempção da instância* em direito italiano".

"Diz, e com efeito assim é, que a *perempção é uma verdadeira prescrição da instância ou demanda*, de modo que a perempção está para a instância ou demanda como a prescrição está para a ação".

Mas tôdas essas considerações sobre a prescrição se referem, penso, à prescrição que atinge a ação na sua plenitude, impedindo seu exercício em qualquer esfera.

Isso, porém, não obsta a que o legislador estabeleça um prazo de prescrição especial, para o exercício da ação ou para apresentação da reclamação na esfera administrativa, como fez o do Decreto n.º 20.910, referido, e como pensa o Professor HAROLDO VALADÃO.

Ao que entendo, aquêle prazo de um ano para formulação da reclamação administrativa é, mesmo, de prescrição, embora de prescrição limitada, especial, somente aplicável aos litígios que versem matéria de alta indagação, como decidiu o Conselho, nos Acórdãos ns. 644, de 26-2-1953, 660, de 12-3-1953, e em outros.

Por isso mesmo, porque não se trate da prescrição que afete de maneira completa o direito de ação em qualquer esfera, sua relevação e a conseqüente revisão de lançamento, com aplicação do princípio da revisibilidade dos atos administrativos, não estão impedidas pela proibição do art. 25, § 1.º, n.º V, da Lei Orgânica.

Tenho para mim que essa interpretação do artigo 6.º do Decreto n.º 20.910 está baseada em melhores razões, especialmente se considerarmos os reconhecidos objetivos dêsse decreto, conforme acentua o Desembargador ARI AZEVEDO FRANCO em *A Prescrição Extintiva no Código Civil Brasileiro*, pág. 442.

A aplicação do disposto nesse artigo de lei nas condições que defendo atende ao objetivo legal de pôr fim aos processos administrativos, impedindo que se eternizem, como ocorria.

Além disso, atende, em parte, às considerações de economia processual, de tempo, de ônus, reconhecida por todos e que constituem o fundamento de sua aplicação, como pensam A. GONÇALVES DE OLIVEIRA, TEMÍSTOCLES CAVALCÂNTI, etc., por isso que, quando se tratar de direito líquido e certo, cederá êle à regra da revisibilidade dos atos administrativos, como ocorreu nos julgamentos do Conselho, dos quais resultaram os Acórdãos citados, ns. 644 e 660.

Por último, não fará da lei letra morta, como me parece ocorrer, se adotado em tôda sua extensão, o ponto-de-vista de A. GONÇALVES DE OLIVEIRA e TEMÍSTOCLES CAVALCÂNTI.

*Reabertura da instância administrativa*

Da circunstância de considerar, sempre, os prazos, como de perempção da instância, o autor do parecer conclui pela possibilidade de irrestrita reabertura da instância administrativa.

É o que resulta dos seguintes trechos de seu trabalho :

“Semelhante a essa é a perempção no processo administrativo da Prefeitura: não constituindo perempção do direito, como vimos acima, só pode constituir perempção processual, permitindo assim a renovação da instância administrativa”.

“Assim sendo, essa perempção está longe de ter as mesmas conseqüências práticas da perempção judicial, o que justifica a diferença de tratamento das duas, e a possibilidade da reabertura da instância administrativa pelos agentes do Executivo, sem que haja desistência de direitos da Fazenda, que tenham caráter de definitivos”.

“A perempção não é um direito subjetivo do Fisco, ao qual a Administração não possa renunciar; assim o seu levantamento, ao invés de constituir desistência de um direito, é uma obrigação do Poder Público quando este reconhece que ato seu, anterior, precisa ser reajustado aos verdadeiros limites do seu direito à prestação fiscal, direito esse que, como vimos, nasce da lei”.

“Essa tese está respondida pela nossa fundamentação acima, pois que se ao dirigente cabe sempre reabrir a instância administrativa, o litígio nunca se encerra, em definitivo, nesta, a não ser quando, decorrido o prazo para reclamação, acha o próprio dirigente não ser conveniente reiniciar a discussão da controvérsia fiscal”.

*Data venia*, parece-me que o sentido das afirmações excede os limites impostos à aplicação do princípio da revogabilidade dos atos administrativos, que constitui, de resto, um dos fundamentos das afirmações, ainda que não se tenha de cogitar de direito subjetivo do contribuinte.

Em outras palavras. Ainda que a autoridade administrativa ache conveniente reabrir a discussão sobre a controvérsia fiscal, a fim de alterar o lançamento em detrimento do fisco, entendo que sua liberdade não é tão ampla.

Há uma primeira limitação, em virtude da prescrição consumada; quero dizer, a prescrição que impede de modo completo o exercício da ação protetora do direito (Código Civil, art. 177).

Se o dirigente de qualquer repartição entender de reabrir a instância administrativa a fim de apreciar reclamação em tais condições, estará, ao que penso, praticando uma ilegalidade. Nem mesmo o Prefeito tem esse

poder, que significa relevação da prescrição. Sòmente com autorização legislativa pode essa alta autoridade relevar prescrição (Lei Orgânica, art. 25, § 1.º, n.º V).

Uma segunda limitação, julgo que existe, decorrente da sistemática da legislação que regula a atividade do Poder Executivo, especialmente em matéria de direito fiscal e em confronto, ou melhor, em harmonia com os princípios da ordem jurídica, estabelecidos na Constituição.

Esta alcança, exatamente, os créditos tidos como líquidos e certos, mediante cumprimento dos requisitos da formação do crédito fiscal, com o exercício, pelo Poder Executivo, em primeiro lugar, de sua função ativa, por meio da aplicação da lei tributária e, em segundo, com o esgotamento das instâncias administrativas, pelo exercício pleno da função judicante, pelo mesmo Poder.

Não creio que possa qualquer autoridade administrativa, de 1.ª, de 2.ª ou 3.ª instância, depois de haver sido fixado certo crédito fiscal, por meio do lançamento próprio, de reclamação do contribuinte, com defesa ampla, como quer a lei (Lei Orgânica, art. 2.º, § 6.º), de decisão por autoridade competente, de intimação, recurso e julgamento dêste pelo Conselho, não creio que possa qualquer autoridade administrativa, repito, reabrir a instância a fim de reexaminar o ato.

Tal procedimento, ainda que pudesse encontrar certo amparo na aplicação do princípio da revogabilidade dos atos administrativos, constituiria verdadeira subversão da ordem jurídico-administrativa.

Não acredito, mesmo, que possibilidade de tal ocorrência estivesse no pensamento do ilustre autor do parecer.

Aliás, se se admitisse, na hipótese formulada, que a autoridade de 1.ª instância, com aplicação do direito amplo de levantar perempção, como lhe reconhece o autor do parecer, pudesse reabrir a instância para reexaminar a controvérsia, de duas uma: se a nova decisão fôsse contrária ao contribuinte, êste, necessariamente, teria direito de recurso ao Conselho; se contrária à Fazenda, forçosamente ocasionaria recurso de ofício para o mesmo Conselho.

Dessa forma, o Conselho, que tem competência apenas restrita para levantar perempção (Lei n.º 209, de 1-11-1948, art. 4.º, com a redação dada pela Lei n.º 646, de 30-10-1941), como opina o Dr. CARLOS R. GUIMARÃES, teria, na verdade, de reexaminar o assunto.

De acôrdo com os pontos de vista que venho expondo, uma terceira limitação existe, com referência à reabertura da instância administrativa, para o fim de reexaminar o merecimento da controvérsia: é o do ultrapasse do prazo de um ano, estabelecido no art. 6.º do Dec. n.º 20.910, nos casos em que não se trate de direito líquido e certo.

*Cancelamento de créditos fiscais ajuizados*

É evidente que a lei (Dec.-lei n.º 960, de 17-12-1938), ao atribuir ao crédito fiscal o privilégio de sua cobrança por meio de uma ação executiva especial, exigiu, como está expresso no art. 2.º dêsse decreto-lei, que o crédito seja, *realmente, líquido e certo*.

A permissão de emenda e substituição de certidões de que trata o parágrafo único do art. 5.º, do mesmo diploma legal, é uma exceção, certamente. O uso, aliás, supor que essa permissão expressa, ligada, como me parece, à condição de inscrição da dívida para que seja considerada líquida e certa (art. 2.º do Dec.-lei n.º 960), constitua vestígio do tempo em que não se consentia, no executivo fiscal, discussão sobre a dívida própria. Dêse tempo nos dá notícia RAUL LOUREIRO, no *Processo Executivo Fiscal*, 1953, pág. 21, dizendo :

“3. Conforme observa SOUSA BANDEIRA, em Juízo não se podem admitir defesas que importem na discussão da dívida como tal, porque ela constitui coisa julgada. Quaisquer reclamações deveriam ou devem ser apresentadas à Administração e não perante os juizes, aos quais se recorre simplesmente para a execução (*Manual do Procurador dos Feitos*, n.º 77)”.

Hoje, a norma aceita difere completamente, como se verifica da seguinte ementa do acórdão do Tribunal Federal de Recursos, de 3-3-1948, na Apelação Cível n.º 446 (*Rev. Dir. Adm.*, vol. 15, pág. 109) :

“O Poder Judiciário, nos executivos fiscais, examina o ato administrativo no seu próprio merecimento, isto é, afirma ou nega a existência do próprio fato”.

Portanto, me permito, neste capítulo, repetir o que acentuei na — *Questão Preliminar*: se se quiser ordem na cobrança judicial da dívida ativa da Prefeitura, será imprescindível, como medida preparatória, a realização de expurgo efetivo, que, se não conseguir eliminar todos os créditos fictícios, pelo menos os reduza a proporções mínimas.

Para indicar medidas que alcancem esse objetivo, julgo necessário acentuar que, via de regra, os créditos ajuizados e na realidade inexistentes são provenientes dos denominados impostos lançados, de pagamento anual, como o predial, o territorial, o de licença para localização do comércio, etc.

Com os créditos fiscais resultantes de processo em que o contribuinte toma parte — imposto de transmissão de propriedade imóvel, de vendas e consignações (neste o crédito é sempre apurado por processo iniciado por auto de infração, com intimação do autuado), etc. — só excepcionalmente ocorre o ajuizamento de dívida ativa, cuja improcedência a própria autoridade administrativa é depois forçada a confessar.

A providência que fôr adotada deve, portanto, visar, especialmente, aos chamados impostos lançados.

Entende o Dr. CARLOS R. GUIMARÃES que têm os dirigentes das repartições competência para reabrir a instância, reexaminar o lançamento feito, modificando-o ou cancelando-o, ainda que a dívida tenha sido ajuizada.

Ainda que não se trate de dívida ajuizada, parece-me que essa competência, quer se trate de dirigente de repartição, quer de outra qualquer

autoridade, sofre as limitações que aponte no capítulo anterior — *Reabertura da Instância Administrativa*.

De passagem assinalo minha plena concordância com a tese que atribui ao dirigente da repartição competência legal para reexaminar o ato. É o princípio consagrado de que o ato administrativo pode ser revisto por quem o pratica (Parecer de FRANCISCO CAMPOS, in *Rev. Dir. Adm.* vol. 23, pág. 306; voto do Ministro CASTRO NUNES, in *Rev. cit.*, pág. 157; SEABRA FAGUNDES, na mesma *Rev.*, vol. II, pág. 486).

Com referência às dívidas ajuizadas, parece-me que uma outra espécie de limitação há de ser cogitada.

Pergunto: se o crédito fiscal se origina da aplicação da lei ao fato gerador (Parecer, ns. 165/168) e se a autoridade administrativa, depois de apreciar, dentro de sua competência e em toda a plenitude da ordem administrativa, os efeitos da aplicação da lei a esse fato, considerou líquido e certo determinado crédito, tanto que o levou a Juízo para cobrança executiva, tem, ainda, essa autoridade administrativa competência legal decisória para alterar esse crédito?

A resposta do Dr. CARLOS R. GUIMARÃES a essa pergunta é afirmativa, parecendo-me não excetuar sequer o caso de esgotamento das instâncias administrativas.

Parece-me que tal procedimento resultaria, *data venia*, em subversão da ordem jurídico-administrativa.

Nos casos em que as instâncias administrativas não tenham sido esgotadas, isto é, nos em que tenha havido ajuizamento precipitado da dívida, com cerceamento do direito de defesa, como o que deu origem a este processo, há uma razão poderosa que nos leva a admitir a persistência daquela competência.

Ainda assim, admitindo que, nesses casos de instâncias não esgotadas, permaneça essa competência, pergunto: uma vez que o crédito fiscal se origina da lei e que ao Poder Judiciário cabe, em última análise, dizer o verdadeiro sentido da lei, estará a autoridade judiciária, a quem o assunto está submetido, obrigada a acatar a nova decisão administrativa?

Especialmente se a revisão do ato não tiver sido motivada por erro de fato?

A questão não me parece de fácil solução, tendo em vista a legislação sobre a matéria, os princípios reguladores da formação do crédito fiscal e o da revogabilidade dos atos administrativos (v. RUBENS GOMES DE SOUSA, *A Coisa Julgada no Direito Tributário*, in *Rev. Dir. Adm.*, vol. V, pág. 72).

É claro que, se se tratasse de crédito de um particular qualquer, não existiria o problema, dada a ampla liberdade do sujeito do direito para renunciar ao mesmo.

Tratando-se de um crédito do Estado, decorrente da aplicação de lei, a questão muda de figura.

O Conselho, pelo menos por três vezes, se pronunciou sobre casos semelhantes, decidindo :

“É incabível a apresentação de recurso, após encerrado o procedimento administrativo e quando já em fase judicial o litígio” (Acórdão n.º 1.077 de 19-4-1954 — Relator: Conselheiro OSVALDO ROMERO).

“Se o fisco recorre ao Poder Judiciário para decidir litígio sobre matéria tributária, estando esgotadas as instâncias administrativas, cessa a competência legal das autoridades administrativas, inclusive do Conselho de Recursos Fiscais, para julgar a questão” (Acórdão n.º 1.219, de 26-8-1954 — Relator: Conselheiro LAURO VASCONCELLOS).

“É incabível apresentação de recurso após encerrado o procedimento administrativo e quando já em fase judicial o litígio” (Acórdão n.º 1.388, de 30-12-1954 — Relator: Conselheiro JUVENAL DA SILVA AZEVEDO).

Entendeu, ainda, o Conselho, como consta do Acórdão n.º 1.219, citado, que, dada a situação, embora faleça à autoridade administrativa competência legal decisória, nada impede que ela informe ao Departamento do Contencioso Fiscal sobre a procedência ou improcedência do crédito fiscal, apesar de o mesmo já haver sido considerado líquido e certo por outra decisão. Neste caso, aos representantes da Fazenda em Juízo cabe veicular a informação, ou o novo ponto de vista da Administração.

Parece-me certo que, se a pretendida revisão do ato decorre de erro de fato do lançamento, salvo motivos especialíssimos, outra conduta não poderá ter a autoridade judiciária senão aceitá-la.

O mesmo raciocínio não cabe em se cogitando de erro de direito.

A propósito dessa importante questão, escreve o Professor RUBENS GOMES DE SOUSA, em *A Coisa Julgada no Direito Tributário*, Rev. Dir. Adm., vol. V, pág. 70 :

“Não havendo, assim, coisa julgada administrativa, que pudesse ser oposta ao Judiciário, não existe também litispendência entre processo administrativo e processo judicial: o fato de o contribuinte interpor alguma reclamação, ou intentar qualquer medida na órbita administrativa, não tem, assim, força para sobrestar o andamento de quaisquer processos judiciais que já estejam em curso”.

Refere, ainda, que, no Estado de São Paulo, o art. 12 do Decreto-lei n.º 13.163, de 31-12-1942, dispõe que

“com o encaminhamento da dívida ativa para cobrança, cessa a competência de quaisquer órgãos administrativos para decidir as respectivas questões”.

Acrescenta (mesma página) :

“Anteriormente, adotava-se, neste Estado, a prática de sobrestar o executivo fiscal a requerimento da parte, que provasse haver interposto recurso para o Tribunal de Impostos e Taxas até que fôsse julgado o referido recurso. Trava-se de uma medida de mero favor, aliás explicável por uma preocupação de economia processual”.

Diz mais (ainda pág. 70) :

“O que é importante, apenas, é que a lei ou a regulamentação administrativa estabeleçam claramente a ordenação do processo administrativo em suas relações com o executivo fiscal, de modo a evitar que a propositura antecipada dêste possa vir a frustrar o direito do contribuinte de recorrer às instâncias administrativas”.

Dessa forma, se prevalecer, em toda sua extensão, o princípio da lei paulista, a competência decisória de revisão do lançamento, uma vez ajuizada a dívida, qualquer que seja o fundamento da revisão, não será mais da autoridade administrativa, passando, na verdade, ao Poder Judiciário.

Mas, se o parágrafo único do art. 5.º do Dec.-lei n.º 960, de 1938, permite, como vimos, emendas e substituições de dívidas ajuizadas, não parece certo que, implicitamente, está sendo admitida decisão administrativa revogando o ato do lançamento primitivo?

A meu ver, a solução acertada, a respeito, há de ser aquela que, considerando os três princípios em jôgo, ao mesmo tempo alcance a conciliação dos mesmos :

Esses princípios são :

a) o da *ampla competência da autoridade judiciária* para apreciar qualquer aspecto do litígio, hoje mais do que nunca inegável em face do preceito constitucional que impede seja excluído da apreciação do Poder Judiciário qualquer direito individual (art. 141, § 4.º);

b) o da *revogabilidade dos atos administrativos* pela autoridade que os haja praticado; e

c) o da *ordem jurídico-administrativa*, decorrente do sistema processual administrativo, estabelecido na legislação respectiva.

Por tudo isso é que, em relação à matéria, julgo acertadas as decisões do Conselho, aludidas.

*Recurso "ex-officio"*

O dispositivo legal ora em vigor, que obriga a autoridade julgadora de 1.<sup>a</sup> instância a recorrer de ofício, é o do art. 5.<sup>o</sup> da Lei n.<sup>o</sup> 209, de 1-11-1948, com a redação dada pela Lei n.<sup>o</sup> 646, de 30-10-1951, que é a seguinte :

"Art. 5.<sup>o</sup> A decisão de 1.<sup>a</sup> instância favorável aos contribuintes ou que desclassifique a infração capitulada no processo, obriga a recurso *ex-officio* para o Conselho, interposto no ato de ser proferida a decisão, salvo se a importância total em litígio não exceder de Cr\$ 5.000,00 (cinco mil cruzeiros), caso em que o recurso não é obrigatório.

Parágrafo único. Será facultado o recurso *ex-officio* independentemente do limite do valor fixado neste artigo, quando os dirigentes dos órgãos de primeira instância considerarem, justificadamente, decorrer da decisão do mérito do feito maior interesse para a Fazenda".

Referindo-se a êsse artigo da lei, entende o autor do parecer que sua aplicação deve ficar subordinada à verificação de litígio, que denomina lógico, ou seja, que envolva divergência entre a opinião do funcionário lançador e a decisão do dirigente da repartição (Capítulo: *O recurso "ex-officio"* e *Litígio administrativo*). Cita alguns exemplos que bem elucidam seu modo de ver.

Tenho certas dúvidas em referência à interpretação dada à ordenação legal.

Sabemos que, em relação aos recursos *ex-officio*, contrariamente à norma *tantum appellatum quantum devolutum*, aplicável aos demais recursos, domina o princípio segundo o qual essa espécie autoriza o órgão *ad quem* a proceder a verdadeira revisão do processo, apreciando-o sob todos os aspectos.

O ilustre autor do parecer reconhece, aliás, essa posição do órgão julgador quando diz :

"A nosso ver, trata-se de uma verdadeira fiscalização do órgão de 1.<sup>a</sup> instância, feita por um tribunal que não é propriamente um órgão da Administração, com a agravante de ser uma fiscalização incompleta, pois que se êle controla os débitos que são cancelados depois de lançados, nenhuma competência tem para fiscalizar se não lançados todos os débitos fiscais exigíveis em virtude da lei tributária".

Ora, não me parece, aceita essa finalidade do recurso de ofício, que se possa subordinar o sentido do referido art. 5.<sup>o</sup> da Lei n.<sup>o</sup> 209, à condição de existência de litígio.

Resulta da letra expressa da lei, ao que penso, alcance mais amplo, abrangendo todos os casos em que, havendo lançamento do tributo e reclamação contra o mesmo, seja esta reclamação atendida e, em consequência, alterado o lançamento em detrimento do interesse do fisco.

De resto, tem sido êsse o entendimento dos diversos Departamentos aplicadores das leis tributárias, como sabe o Conselho.

Como quer que seja, porém, entendo que essa matéria não deve ser objeto de qualquer determinação do Poder Executivo, por se tratar de dispositivo a cujo respeito o Conselho, tanto quanto em matéria tributária, tem completa autonomia de interpretação.

*Demais capítulos do parecer*

Nada me ocorre oferecer, em comentário, aos demais capítulos do brilhante parecer do Dr. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, cujos fundamentos aceito, de modo geral.

*Conclusão*

Uma vez que, de referência ao assunto, sem dúvida do interesse dêste Conselho, foi solicitada opinião do mesmo, e me foi distribuído para apreciar as questões suscitadas, concluo por oferecer ao elevado julgamento dêste Órgão proposta no sentido de serem adotadas as seguintes normas :

a) nenhum crédito proveniente de tributo será objeto de ação executiva sem que, antes, se tenha efetuado o necessário expurgo e eliminados todos os que não apresentem os requisitos de liquidez e certeza;

b) nenhum executivo fiscal, referente a tributo, será iniciado sem que, no período de preparo para ajuizamento, referido no n.<sup>o</sup> 22, capítulo — Disposições Várias — da Lei n.<sup>o</sup> 746, de 26-11-1952, seja o devedor intimado a recolher o débito, pela forma estabelecida no art. 36 do Dec. n.<sup>o</sup> 11.191, de 24-12-1951;

c) nenhuma ação executiva para cobrança de dívida de tributo será iniciada enquanto existir recurso administrativo pendente de julgamento ou possibilidade legal de apresentação dêsse recurso;

d) desde que o contribuinte haja recorrido ao Poder Judiciário, a fim de dirimir litígio tributário, cessa, em consequência, a competência decisória das autoridades administrativas, que, em defesa da Fazenda, deverão, entretanto, encaminhar ao Departamento do Contencioso Fiscal as informações necessárias, quando, em virtude de lei, não as tenham de remeter diretamente à autoridade judiciária;

e) na apreciação das reclamações tributárias administrativas, referentes a créditos não ajuizados, observar-se-á o seguinte :

I — se estiver prescrita a ação destinada a proteger o direito pleiteado, de acordo com o disposto no art. 178, § 10, n.º VI, do Código Civil, nenhuma autoridade administrativa poderá examinar o merecimento do pedido;

II — se estiver prescrito o direito de reclamar administrativamente, na conformidade do disposto no art. 6.º do Dec. n.º 20.910, de 6-1-1932, por se tratar de reclamação cuja decisão envolva questão de alta indagação, também de seu merecimento não conhecerá a autoridade administrativa;

III — se a respeito da reclamação tiver havido processo regular, com esgotamento das instâncias administrativas, pelo uso dos recursos cabíveis, ou pelo transcurso dos prazos para sua apresentação, sem qualquer apêlo, sem prejuízo do exercício pleno de defesa, da mesma forma não conhecerá do merecimento do pedido a autoridade administrativa;

f) depois de o crédito fiscal ser considerado líquido e certo e, em consequência, instaurado executivo fiscal, será observado o procedimento que se segue, no caso de ser apresentada qualquer reclamação na esfera administrativa :

I — se já estiverem esgotadas as instâncias administrativas, pelo uso dos recursos cabíveis ou pelo transcurso dos prazos para sua apresentação, sem qualquer apêlo, caberá tão-somente à autoridade administrativa (dirigente da repartição arrecadadora), a qual já não terá competência decisória, informar ao Departamento do Contencioso Fiscal sobre a procedência ou improcedência da reclamação, para que este, encarregado da defesa da Fazenda em Juízo, através dos respectivos advogados, transmita ao Juiz a informação, apreciando-a devidamente; o cancelamento da dívida ajuizada se fará somente depois do reconhecimento de sua improcedência, pela autoridade judiciária;

II — se não estiverem esgotadas as instâncias administrativas, poderá a reclamação ser apreciada e decidida pela autoridade administrativa competente, desde que, sob esse fundamento, seja antes obtida da autoridade judiciária a sobrestância do processo executivo.

Em 24 de março de 1955.

LAURO VASCONCELLOS

#### 4. Voto do Conselheiro OSWALDO ROMERO

Designado para redigir o vencido, passo às mãos de V. Ex.<sup>a</sup> as conclusões seguintes, baseadas na proposta inicial do relator Conselheiro LAURO VASCONCELLOS e que concretizam a deliberação do Conselho, por maioria :

a) a administração promoverá a alteração do regime de competência vigente, de forma que o expurgo da dívida passe a ser realizado pelas repartições de origem, antes da remessa ao Departamento do Contencioso, valendo-se para tal fim da autorização contida no disposto no n.º 16 da Lei n.º 746, de 1952;

b) nenhum executivo fiscal, referente a tributo, será iniciado sem que, no período de preparo para ajuizamento, referido no n.º 22, capítulo — Disposições Várias — da Lei n.º 746, de 26-11-1952, seja o devedor intimado a recolher o débito, pela forma estabelecida no art. 26 do Dec. n.º 11.191, de 24-12-1951;

c) nenhuma ação executiva para cobrança da dívida de tributo será iniciada enquanto existir recurso administrativo pendente de julgamento ou possibilidade legal de apresentação desse recurso;

d) desde que o contribuinte haja recorrido ao Poder Judiciário, a fim de dirimir litígio tributário, cessa, em consequência, a competência decisória das autoridades administrativas que, em defesa da Fazenda, deverão, entretanto, encaminhar ao Departamento do Contencioso Fiscal as informações necessárias, quando, em virtude de lei, não as tenham de remeter diretamente à autoridade judiciária;

e) na apreciação das reclamações tributárias administrativas, referentes a créditos não ajuizados, observar-se-á o seguinte, após a notificação, na forma legal, do ato ou fato de que se origine a reclamação :

I — se estiver prescrita a ação destinada a proteger o direito pleiteado, de acordo com o disposto no art. 178, § 10, n.º VI, do Código Civil, nenhuma autoridade administrativa poderá examinar o merecimento do pedido;

II — se estiver prescrito o direito de reclamar administrativamente, na conformidade do disposto no art. 6.º do Dec. n.º 20.910, de 6-1-1932, também de seu merecimento não conhecerá a autoridade administrativa;

III — se a respeito da reclamação tiver havido processo regular, com esgotamento das instâncias administrativas, pelo uso dos recursos cabíveis, ou pelo transcurso dos prazos para sua apresentação, da mesma forma não conhecerá do merecimento do pedido a autoridade administrativa.

f) depois de instaurado executivo fiscal, será observado o procedimento que se segue, sempre que seja apresentada qualquer reclamação na esfera administrativa :

I — se já estiverem esgotadas as instâncias administrativas, pelo uso dos recursos cabíveis, ou pelo transcurso dos prazos para sua apresentação, caberá, tão somente, à autoridade administrativa, que já não tenha competência decisória, informar ao Departamento do Contencioso Fiscal sobre a procedência ou improcedência da reclamação; o cancelamento da dívida ajuiz-

zada se fará somente depois do reconhecimento de sua improcedência pela autoridade judiciária;

II — se não estiverem esgotadas as instâncias administrativas, poderá a reclamação ser apreciada e decidida pela autoridade administrativa competente, sobrestando-se previamente o executivo fiscal.

Cabe aqui observar que esta proposta, que encerra as conclusões do Conselho, não se circunscreve estrita e exclusivamente aos pontos em que os pareceres se relacionaram com a competência do Conselho. E isto porque, valendo-se do ensejo e tendo em consideração a faculdade contida na letra c do art. 100 do Dec. n.º 11.191, de 24-12-1951, este órgão, a título de colaboração, estendeu a manifestação de seu pensamento a outros pontos relacionados com o assunto central, objeto do processo.

Em 11 de agosto de 1955.

OSWALDO ROMERO

### 5. Voto vencido do Conselheiro-Presidente ERNESTO DI RAGO

Votei contrariamente à maioria pelos motivos que passo a expor :

#### *Preliminarmente*

O processo foi encaminhado a este Conselho a fim de que este se manifestasse sobre os pareceres do DCF, na parte em que poderia ser interpretada como restringindo a sua competência.

Assim sendo parece-me que deveriam ter sido apreciados os seguintes pontos :

- 1.º se somente o Prefeito pode decidir litígios administrativos relativos a dívidas ajuizadas;
- 2.º se o Conselho só pode levantar a perempção nos casos especificados na lei ou se pode fazê-lo, também, quando assim julga conveniente;
- 3.º se o recurso *ex-officio* só é obrigatório quando houver, pelo menos, uma opinião divergente no processo.

Além disso votei contra a apreciação pelo Conselho de matéria que não estivesse abrangida na sua competência, maxime num processo em que se tratava de decidir caso específico, mediante consulta específica, e não

de serem sugeridas normas de caráter geral para os serviços fiscais da Prefeitura.

Vencido, no entanto, nestas preliminares, votei, também vencido, nos seguintes pontos de

#### *Mérito*

Quanto à matéria dos seguintes itens :

a) o regime legal vigente pressupõe que nenhuma dívida é encaminhada para execução sem antes constituir crédito líquido e certo;

b) na oportunidade do lançamento é feita a notificação dos débitos fiscais aos contribuintes, sendo que em muitos casos este é obrigado a retirar na repartição fiscal a respectiva guia de pagamento. Este sistema dispensa qualquer nova notificação nas várias fases da cobrança do débito;

c) a lei especial deverá prever, em cada caso, se o recurso administrativo tem ou não efeito suspensivo, não sendo conveniente a fixação de uma norma geral;

d) a Administração não pode nem deve deixar de reconhecer o direito do contribuinte, pelo simples fato de ter o mesmo ingressado em Juízo. O Conselho tem realmente deixado de apreciar recursos voluntários nestes casos, porque assim teria entendido na espécie; daí a ficar impedido de apreciá-los há uma grande diferença;

e) n. I — a prescrição prevista no art. 170, § 10, n.º VI, do Código Civil, a meu ver, não se dá nos casos de que trata a letra e. Foi por esta razão que votei contrariamente à conclusão da maioria;

e) n. II — o prazo do Dec. n.º 20.910 é, no meu entender, de perempção e não de prescrição. Poderá, como penso, a autoridade singular reabrir a questão na esfera administrativa e decidi-la;

e) n. III — surgindo, no caso, fato novo, poderá a administração reabrir a questão, submetendo a decisão ao Conselho, mediante recurso *ex-officio*;

f) ns. I e II — o fato do débito estar ajuizado não justifica procedimento diverso daquele que se teria quando não ajuizado. Entendo que ajuizado pela administração débito em desacôrdo com a lei, deve ela sempre retificar o lançamento e reconhecer o seu erro, tomando, naturalmente, as providências para que a ação executiva não prossiga. Este é um procedimento idêntico ao proposto para os casos em que o contribuinte tenha ingressado em Juízo (letra d).

São estes os fundamentos de meu voto vencido, quanto à matéria discutida, não me cabendo opinar sobre o que julgava essencial para o esclarecimento do assunto e, que, por parte do Conselho, entretanto, não foi objeto de discussão.

Em 11 de agosto de 1955.

ERNESTO DI RAGO  
Presidente

## 6. Promoção do Procurador CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

Antes de apreciar as conclusões votadas pelo Conselho de Recursos Fiscais, parece-me que seria conveniente que esse órgão coletivo se pronunciasse sobre as preliminares 2.<sup>a</sup> e 3.<sup>a</sup> constantes do voto vencido do Sr. Presidente do dito Conselho.

De fato, dada a autonomia decisória desse Tribunal administrativo, parece-me que o Prefeito não poderá baixar qualquer resolução que possa ser considerada como restringindo a competência do mesmo, sem que obtenha antes a sua aquiescência.

Rio de Janeiro, 23 de agosto de 1955.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

## 7. Segundo Parecer do Conselheiro LAURO VASCONCELLOS, Relator

A 2.<sup>a</sup> preliminar do voto vencido de V. Exa. é a seguinte :

“se o Conselho só pode levantar a perempção nos casos especificados na lei ou se pode fazê-lo, também, quando assim julga conveniente”;

*Data venia*, parece-me evidente que a competência do Conselho, para levantamento de perempção, como para qualquer outro ato, não pode decorrer senão da lei.

Em verdade, dada a clareza do princípio, não sei o que se há de entender da segunda alternativa da preliminar : quando assim julga conveniente.

A conveniência, penso, qualquer que seja a situação, há de se subordinar ao preceito legal, que é o do § 2.<sup>o</sup> do art. 4.<sup>o</sup> da Lei n.<sup>o</sup> 209, de 1-11-1948, com a redação dada pela Lei n.<sup>o</sup> 646, de 20-10-1951.

É, também, certo que o alcance desse dispositivo legal, seu exato sentido, sua interpretação cabem ao Conselho.

O Conselho pode, inclusive, variar de interpretação.

Pode entender hoje que o sentido exato da norma é um e amanhã, melhor refletindo, adotar outro.

Por tudo isso foi que não julguei conveniente incluir entre as regras a serem porventura adotadas como normas de serviço, qualquer recomendação a respeito da matéria.

E assim continuo pensando.

Em relação à 3.<sup>a</sup> preliminar, cabe, tão-somente, reportar-me ao que expus no capítulo — *Recurso “ex-officio”* — do parecer.

A conclusão é, de resto, semelhante à referente à 2.<sup>a</sup> preliminar, como se verifica pelo n.<sup>o</sup> 100 do parecer, que diz :

“Como quer que seja, porém, entendo que essa matéria não deve ser objeto de qualquer determinação do Poder Executivo, por se tratar de dispositivo a cujo respeito o Conselho, tanto quanto em matéria tributária, tem completa autonomia de interpretação”.

Rio de Janeiro, 8 de setembro de 1955.

LAURO VASCONCELLOS

## 8. Segundo Parecer do Procurador CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

Ao apreciar as conclusões do parecer do Conselheiro Dr. LAURO VASCONCELLOS aprovadas pelo Conselho de Recursos Fiscais sobre a matéria que é objeto deste processo e do nosso parecer, temos a ponderar o seguinte :

1) No exame da questão dos “Prazos” pondera o relator que, no nosso parecer anterior, não foi suficientemente esclarecido se a nossa conclusão, de que os prazos administrativos são prazos de perempção, se refere aos prazos de reclamação ou de recurso.

Conclui o relator Dr. LAURO VASCONCELLOS por achar que a nossa conclusão só poderia se aplicar aos prazos de reclamação pois que os de recurso são verdadeiros prazos de decadência.

Cita em apoio de sua tese JOÃO MENDES JÚNIOR, J. M. CARVALHO SANTOS e PEDRO NUNES.

Preliminarmente cabe-nos salientar que, embora ao examinar a questão dos prazos administrativos tenhamos, na maior parte das vezes, empregado a palavra “reclamação” administrativa, não tivemos a intenção de restringir o nosso estudo à reclamação *sensu stricto*, mas também ao chamado recurso administrativo ; usamos pois a palavra “reclamação” em seu sentido amplo.

E assim o fizemos porque o raciocínio que se aplica aos prazos de reclamação em sentido restrito também tem cabimento quando se trata de prazos de recurso administrativo.

As citações do ilustre relator em nada infirmam a nossa tese.

De fato, os autores citados examinam sempre os prazos judiciais cuja finalidade é justamente a preclusão processual com o trancamento da possibilidade do reexame da questão, isto é, a concretização da coisa julgada formal, dando em resultado a coisa julgada material.

Mas essa peremptoriedade dos prazos judiciais não se aplica somente aos recursos, mas também a outros atos processuais.

Vejamos pois se essa peremptoriedade se aplica também a atos que, na esfera judicial, correspondam às reclamações, na esfera administrativa.

Se, como bem pondera o ilustre relator, apoiado em R. GOMES DE SOUSA, a reclamação administrativa se origina de um ato de administração ativa — o lançamento, e o recurso nasce de um ato de administração judicial, é porque a decisão dada à reclamação apresentada contra o lança-

mento já é ato de administração judicante — uma decisão administrativa, de 1.<sup>a</sup> instância.

Assim a reclamação ao lançamento pode ser equiparada à contestação ou aos embargos no processo judicial, os quais também estão sujeitos a prazos fatais, tal como os recursos.

Assim sendo, se fôssemos tomar como modelo o processo judicial para interpretar o processo administrativo, todos os prazos administrativos seriam fatais, o que não acontece, como demonstramos.

2) Prosseguindo no exame do brilhante relatório, permitimo-nos passar de largo sobre o verdadeiro sentido dos dispositivos do Dec. n.º 20.910, de 6-1-1932, por não constituir a interpretação dos mesmos premissa necessária do estudo do cancelamento dos créditos fiscais ajuizados, objeto deste processo, dado que, a nosso ver, todos os prazos administrativos, se de ordem processual, são de preempção e não de prescrição.

3) Passando a examinar as impugnações à possibilidade de reabertura da instância administrativa, temos a esclarecer que, de fato, quando estiver prescrito o direito do contribuinte (ex.: pedido de restituição de tributo depois de decorrido o prazo de 5 anos), é evidente que a instância não pode ser reaberta.

Mas aí não se trata de um impedimento de ordem processual administrativa, de uma preclusão de prazos de caráter adjetivo, o que era objeto do nosso estudo, mas de prescrição do próprio direito de ação, oponível mesmo na esfera judicial.

O que contestamos foi que houvesse uma prescrição administrativa diversa da prescrição comum, pois, não tendo aquela o efeito de trancar o direito de ação, não seria, na realidade, prescrição a não ser no nome.

Releva notar que o direito de anular o lançamento não prescreve, pois o que prescreve é o direito de ação e não o direito de defesa.

4) Merece, no entanto, exame mais detido a hipótese aventada de ser ou não possível a reabertura da instância administrativa pelos dirigentes de repartição, depois de apreciada a relação jurídica pelo Conselho.

Realmente não nos parece recomendável essa prática, nem a tivemos em mente ao proferir o nosso parecer anterior.

Quando muito admitiríamos a reabertura da instância, nesses casos, quando surgisse fato novo, e, mesmo assim, somos de opinião que o dirigente que reabrisse a instância não deveria modificar êle mesmo a decisão, mas submeter o processo ao Conselho para que êste reformasse ou não sua decisão.

Caso esta fôsse mantida, só caberia, a nosso ver, pedido de anulação judicial dêsse ato administrativo, que é o julgamento do Conselho.

5) Continuando, o ilustre relator é de opinião que, uma vez submetida à apreciação judicial a controvérsia sobre o crédito da Fazenda, perdem as autoridades administrativas a competência para apreciar a matéria.

A solução que sugere para o impasse seria a de que as autoridades administrativas informassem ao representante judicial da Fazenda que consideram o crédito, por elas lançado, insubsistente, para que o juiz decida se pode ser cobrado ou não. Essa solução parece-nos completamente inviável.

Se o próprio credor considera o seu crédito incobrável, o que deve é desistir da ação quanto antes.

Não encontramos pois argumento de base que impossibilite a apreciação administrativa de uma questão que esteja sendo discutida em Juízo.

Como precaução, o que se deve fazer, nesses casos, a nosso ver, é pedir seja sustada a execução do débito por um determinado prazo, se a autoridade considerar cabível o reexame da matéria, a fim de evitar que, por acaso, se ganhe em Juízo o que se considera indevido.

6) Quanto ao recurso *ex-officio*, mantemos o nosso entendimento dado ao mesmo no nosso parecer anterior.

É a única maneira de interpretação da lei que lhe dá um sentido coerente.

Não negamos que o Conselho tenha autonomia de interpretação da lei, e por êsse motivo foi que pedimos a sua audiência por duas vezes.

7) Assim sendo, às conclusões aprovadas pelo Conselho, temos a observar o seguinte :

a) o expurgo já é feito; se é bem ou mal feito, é questão de organização dos serviços, não dependendo de novas instruções;

b) o contribuinte, pelo sistema atual, já é cientificado de que deve pagar o débito; não o fazendo, a cobrança executiva é a consequência lógica, não sendo prático que se faça nova intimação pessoal de milhares de devedores faltosos;

c) essa norma já é observada, pois os prazos para cobrança executiva são, regra geral, longos pela própria necessidade do serviço;

d) inviável a solução, que só pode desprestigiar a Fazenda em Juízo; dívida incobrável deve ser desde logo cancelada;

e) I — nada a opor, com a ressalva de que não há prescrição do direito de defesa; II — é matéria de interpretação de uma lei especial que não deve ser incluída numa regulamentação geral; III — a autoridade poderá sempre reabrir a instância e apreciar o mérito, se assim achar cabível, a menos que já haja decisão do Conselho, caso em que submeterá o processo a êste, que decidirá como julgar mais acertado;

f) poderá a autoridade administrativa decidir da mesma forma que antes do ajuizamento, com a cautela de sustar a execução a fim de evitar soluções contraditórias.

É o nosso parecer, salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, 22 de novembro de 1955.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES  
Advogado da Prefeitura

### 9. Pronunciamento do Procurador ALLAH BAPTISTA, Diretor do Departamento do Contencioso Fiscal

Vejamos, primeiramente, a matéria de fato.

Em executivo ajuizado na 1.<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública, 2.<sup>o</sup> Offício, cobra-se da firma M. S. Jourand, sucessora de Gustavo Silva e Cia., impôsto de localização relativo aos exercícios de 1949 e 1950. O importe desses tributos se eleva a Cr\$ 4.272,00, e a aludida firma se encontrava, conforme se verifica do esclarecimento prestado, em regime de falência, e isso, desde 19 de abril de 1941.

O então Diretor do Departamento de Rendas de Licença (hoje Tributos Diversos), em longo parecer que dirigiu a êste Contencioso Fiscal, expôs a dúvida que lhe surgiu, face a um pronunciamento do então advogado lotado neste Departamento, Dr. MANOEL DE CARVALHO BARROSO.

De fato, o Dr. JAIRO SENNA DE OLIVEIRA, então exercendo o cargo de Diretor do Contencioso Fiscal, assim despachara :

“Cancelem-se as inscrições e requeira-se o arquivamento dos executivos”.

O cancelamento do débito relativo à certidão 30-00.707/49 e 50, foi feito pelo setor competente. Mas o Sr. Advogado a quem incumbiu, em Juízo, requerer o arquivamento feito — exatamente o Dr. MANOEL DE CARVALHO BARROSO — opôs dúvida em cumprir êsse despacho, eis que, preliminarmente, entendia que era de ser conhecido

“qual o dispositivo legal que dá permissão ao Diretor do DRL, para cancelar dívidas ativas da PDF, ajuizadas”.

O então Diretor do DCF exarou novo despacho que vale a pena transcrever :

“A falência foi decretada em 19 de abril de 1948. Assim, os débitos posteriores à mesma são inexistentes à vista do disposto no art. 2.<sup>o</sup>, letra h, da Lei n.<sup>o</sup> 563, de 11-12-1950”.

Nôvo pronunciamento do Dr. MANOEL DE CARVALHO BARROSO. E termina êsse pronunciamento solicitando, sempre, a indicação

“do dispositivo legal que autoriza o Sr. Diretor do DRL a autorizar o cancelamento da dívida”.

Note-se bem: dívida já ajuizada.

O então Diretor do DRF (hoje DTD), em seu pronunciamento, inverteu a situação, fazendo as seguintes perguntas que desejaria fôsem esclarecidas pelo Dr. MANOEL DE CARVALHO BARROSO :

“Qual o dispositivo legal que autoriza aos Diretores de Departamentos cancelar dívidas de qualquer natureza, não só na fase administrativa como na judicial?”

Qual o dispositivo legal que nega essa autoridade aos Diretores de Departamentos?

A competência que as leis lhes atribuem para determinar a cobrança quando devido qualquer tributo, não inclui a de mandar cancelar quando improcedente?”

Surgiu, então, o assunto *a ser discutido em tese*.

Temos então o pronunciamento do Dr. MANOEL DE CARVALHO BARROSO. E o entendimento de S. S.<sup>a</sup> foi o seguinte, em síntese :

“A participação do dirigente de repartição está circunscrita a resolver o litígio em primeira instância, quando ainda não há dívida, mas sim lançamento. Se o lançamento porém, se transformou em débito,

ou porque a parte se conformou ou porque os recursos de que lançam mão fôsem desatendidos,

não pode o dirigente de Departamento aceitar a instalação de um novo litígio que (ao ver do Dr. BARROSO) não tem mais cabimento”.

Entende S. S.<sup>a</sup> que, se o contribuinte não reclamou ou se conformou com as soluções dadas, o tributo (pela decorrência de prazo) passou a constituir dívida, insuscetível de ser anulada ou mesmo alterada, por um processo que não mais é de ser instaurado.

Sempre na opinião de S. S.<sup>a</sup>, é em Juízo que o contribuinte pode elidir a dívida que lhe é cobrada. E, como consequência, quem fala, em Juízo, é o Prefeito através de seus representantes judiciais (Lei Orgânica, art. 25, § 1.<sup>o</sup>, XII).

E termina S. S.<sup>a</sup> :

“Assim, não é possível, sem ferir a Lei Orgânica, levar a Juízo uma decisão da Prefeitura que não é dada pelo Chefe do Poder Executivo, que é quem a representa judicialmente, bem assim quem promove e defende todos os interesses do Distrito Federal (art. 25, § 1.<sup>o</sup>, III)”.

E conclui :

“não é possível subtrair ao seu conhecimento e decisão aquilo por que êle é o responsável”.

O então dirigente do Contencioso Fiscal entendeu de ouvir outra opinião. E temos novo pronunciamento, desta vez do preclaro Advogado Dr. CARLOS R. GUIMARÃES.

O entendimento do Dr. ROCHA GUIMARÃES é frontalmente contrário ao entendimento do Dr. CARVALHO BARROSO.

O seu longo pronunciamento termina por entender que

“a reabertura da instância administrativa, pelo levantamento da perempção, pode ser feita, a qualquer momento, pelos dirigentes das repartições, os quais poderão, *também, cancelar dita dívida, que continua sendo da mesma natureza antes ou depois do ajuizamento*”.

O ilustre Advogado lotado neste Contencioso — Dr. ÁLVARO UCHOA DA SILVA RAMOS — também se pronunciou. Aceitou o entendimento do Doutor CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES e concluiu

“pela não procedência da dívida levantada a fôlhas”.

Mas como o Dr. CARLOS DA R. GUIMARÃES, no final do seu parecer, entendeu oportuno ouvir-se o Colendo Conselho de Recursos Fiscais, foi o processo encaminhado àquele órgão de deliberação coletiva.

Distribuído o processo ao preclaro Conselheiro Dr. LAURO DE VASCONCELOS, pronunciou-se este através substancial parecer. Há no processo novos pronunciamentos: o do Dr. OSVALDO ROMERO e do Sr. ERNESTO DI RAGO (ambos Conselheiros daquele Colendo Órgão).

O primeiro pronunciamento representa o entendimento vencedor no Conselho de Recursos Fiscais. E o segundo, um entendimento vencido do Sr. DI RAGO (então exercendo a presidência daquele Órgão).

Volta o processo ao Dr. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, que entende que o Conselho de Recursos Fiscais poderia esclarecer aspectos do voto vencido. E esse esclarecimento vem firmado pelo Conselheiro Sr. LAURO DE VASCONCELOS.

Novo pronunciamento do Dr. CARLOS R. GUIMARÃES.

O então Secretário Geral de Finanças entendeu de ouvir outro pronunciamento — o do Dr. Representante da Fazenda no CRF. E este se declara de acordo com o Dr. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES.

E daí a vinda do processado às minhas mãos, à vista do despacho do Dr. NÉLSON MUFARREJ, exercendo, então, a alta função de Secretário-Geral de Finanças.

O estudo que me permito fazer, merece ser apreciado em maior profundidade; vejamos, então, qual a legislação, quais as portarias, quais as resoluções, que vigem e que cuidam de cancelamentos de débitos.

Há sobre o assunto o seguinte :

Circular n.º 1 de 1949 (*Col. de Legislação Fazendária, páginas 77/78, vol. 1.º*).

Lei n.º 746, de 26-11-1952, art. 3.º, § 20.

Dec. n.º 11.797, de 26-11-1952.

Dec. n.º 11.191, de 24-12-1951.

Lei n.º 371, de 25-10-1949.

Lei n.º 646, de 30-10-1951.

Art. 728, § 18, do Dec. n.º 6.000, de 1937.

Lei n.º 209, de 1-11-1948, § 2.º.

Circular 79, do Exmo. Sr. Prefeito, de 30-9-1947.

E temos, também, o Ofício-Circular n.º 1.080, de 30-4-1940, do Exmo. Sr. Prefeito.

Pela importância, juntamos cópia autêntica desse documento.

Como se vê, a matéria é complexa e não tem tido, infelizmente, oportunidade de ser unificada. Dêste modo, encontramos soluções diversas para Departamentos diversos.

Inclino-me pelo pronunciamento já emitido pelo Dr. CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, que, com muito acerto, sintetizou a solução do assunto na seguinte frase :

“a reabertura da instância administrativa, pelo levantamento da perempção, pode ser feita, a qualquer momento, pelos dirigentes das repartições, os quais poderão, *também, cancelar a dita dívida, que continua sendo da mesma natureza antes ou depois do ajuizamento*”.

E, em seguida, depois de ouvido o entendimento do Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, ainda acrescentou :

“Poderá a autoridade administrativa decidir da mesma forma que antes do ajuizamento, com a cautela de sustar a execução, a fim de evitar soluções contraditórias”.

E sugiro, ainda, que, em definitivo, se discipline o assunto, com a média dos entendimentos colhidos, e isso por meio de uma Ordem de Serviço do Exmo. Sr. Governador.

Rio de Janeiro, 30 de novembro de 1960.

ALLAH EURICO DA SILVEIRA BAPTISTA

10. Terceiro Parecer do Procurador CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES

*Equidade. — Conceito. — Competência para decidir de acôrdo com o princípio de equidade.*

*Recurso "ex officio" nas decisões baseadas nesse princípio.*

Pleiteia-se, neste processo (n.º 4.877.085 de 1956), a redução, por equidade, de multas fiscaes, impostas, segundo é informado, em virtude de sonegação dolosa e falta de pagamento de impôsto sôbre vendas e consignações.

Em princípio, nada impede que sejam reduzidas multas por infrações administrativas.

Diz o Dec. n.º 2.872, de 12-11-1923 :

"Art. 1.º — O Prefeito poderá reduzir qualquer multa, desde que não tenha sido imposta em virtude de contrato onde essa faculdade implícita ou explicitamente não lhe seja atribuída".

Assim sendo, salvo os casos de multas contratuais, em que é necessária autorização implícita ou explícita, pode, em tese, ser reduzida qualquer multa.

Mas ficará essa redução condicionada sômente à vontade da Administração?

Não se exigirá nenhum requisito para êsse ato de "graça"?

A nosso ver, a decisão que reduza qualquer multa deve sempre ser motivada.

O poder de redução não é um poder arbitrário, um poder discricionário, no sentido de constituir um direito da autoridade agir sem fundamentar o seu ato.

A autoridade deverá nortear-se pelo princípio de equidade, que, aliás, é invocado, em sua petição, pela infratora.

Ora, existe dispositivo legal a respeito da aplicação dêsse princípio, que é justamente o art. 2.º do citado Dec. n.º 2.872.

A nosso ver, não é por simples acaso que o legislador tratou na mesma lei do problema das reduções de multa e da questão da aplicação do princípio de equidade.

É que os dois problemas estão intimamente ligados e que, no fundo, só por equidade é que se poderá conceder uma redução de multa.

Mas em que consiste êsse princípio?

Começemos pelo texto legal citado. Diz êle :

"Art. 2.º — As decisões com aplicação do princípio de equidade são da exclusiva competência do Prefeito, e poderão

ser tomadas, quer nos casos em que a lei seja omissa, quer naqueles em que nela não haja proibição formal".

No caso em exame não há omissão na lei: a multa foi aplicada baseada em texto legal expresso.

Resta, portanto, para que possa ser reduzida, que não haja proibição formal quanto a essa redução.

Ora, além de não existir essa proibição, o que existe, como vimos, é uma autorização genérica para as reduções de multas, consubstanciada no art. 1.º do citado decreto.

Mas, se, como afirmamos acima, essa autorização, por si só, não é suficiente para nos indicar quais os casos em que a redução se pode dar, e que só a aplicação do princípio de equidade é que pode motivar adequadamente tais atos, o que é preciso, no fundo, é caracterizar êsse princípio.

A lei local, indicando sômente quais as hipóteses em que ela pode ter aplicação (omissão legal ou não proibição formal), não nos dá, no entanto, uma definição dêsse princípio.

Temos pois de recorrer à doutrina a fim de caracterizá-lo.

Em que consiste pois êsse princípio?

Nasceu êle da necessidade de uma reação contra a excessiva rigidez da lei (*summum jus, summa injuria* do direito romano) ou contra a pressão excessiva do direito constituído (*it bears too hard*, como dizia BLACKSTONE, em relação ao direito inglês), segundo bem pondera DE PAGE (*A propos du gouvernement des juges*, Bruxelas, 1931, págs. 35 e 37).

No direito moderno a sua função continua sendo esta.

No entanto, se o princípio reage contra o rigorismo da lei, não tem êle por finalidade, pelo menos no direito hodierno, anular os dispositivos legais, negar a lei, mas simplesmente humanizá-la.

Pelo fato de ter por finalidade mitigar o rigor do direito escrito, não quer dizer que o princípio de equidade não seja também um princípio jurídico.

É o que reconhece DEL VECCHIO ao incluí-lo entre os princípios gerais de direito.

Êsse princípio ajusta o ordenamento genérico da lei ao caso a ser examinado.

A equidade nos leva a "considerar todos os elementos da realidade para determinar o equilíbrio ou a proporção correspondente nas relações entre as pessoas", segundo a tese aceita por DEL VECCHIO (*Sôbre os princípios gerais de direito*, Rio de Janeiro, 1937, pág. 45).

Assim sendo, o que se tem em vista com a aplicação do princípio de equidade é uma maior precisão na realização do ideal de justiça, procurando ajustar a demasiada generalidade da norma jurídica às circunstâncias especiais que rodeiam o caso concreto.

É claro, portanto, que o princípio de equidade não autoriza os chamados "julgamentos de equidade", os quais se fundam "num ponto de vista particular, pessoal ao seu autor" (DE PAGE, op. cit., pág. 149).

Assim, para que uma decisão seja realmente baseada no princípio de equidade, é necessário que as circunstâncias do caso justifiquem um abrandamento do rigor da lei, sob pena de constituir a decisão, não uma aplicação daquele princípio, mas um abuso de poder.

Da mesma forma que, no direito privado, para que o ato seja lícito, é preciso que seja praticado não só no exercício de um direito, mas também que esse exercício seja regular (parte final do inc. I do art. 160 do Código Civil), sob pena de se praticar um abuso de direito, assim também, em direito público, os próprios atos deixados à discricção da autoridade devem ser praticados regularmente, sob pena de se incorrer num abuso de poder.

O poder discricionário da autoridade, no caso, é um poder que deve ser usado regularmente, isto é, com discricção, no seu sentido de “discernimento do que é exato, verdadeiro, bom” (*Dicionário da Língua Portuguesa* de ANTÔNIO DE MORAIS SILVA — v.º *Discricção*), que, aliás, era o seu sentido em latim: “discernimento, escolha, seleção”, originando-se de *discernere* (*Dicionário* SARAIVA — v.º *Discretio, onis*).

Assim sendo, o poder de decidir pelo princípio de equidade só é um poder discricionário porque não está a autoridade, ao decidir, jungida a uma regra fixa de direito.

Pode ela usar do seu livre arbítrio, mas não para decidir arbitrariamente, mas para julgar como um árbitro, como um juiz.

Ora o juiz, “na aplicação da lei, deve atender aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum” (art. 5.º da Lei de Introdução — Dec. lei n.º 4.657, de 4-9-1942).

Será que, no caso presente, o fim social da lei e o bem comum, assim como as circunstâncias que rodeiam a infração, justificam um abrandamento da pena?

O que consta informado é que a primeira das multas foi imposta por sonegação dolosa, não tendo sido alegada qualquer circunstância atenuante, quer pela repartição autuante, quer pelo próprio interessado.

Caberá, apesar disso, a aplicação, ao caso em tela, do princípio de equidade?

De acôrdo com a noção dêsse princípio acima exposta, não nos parece que assim seja.

No entanto, à Administração cabe decidir.

Quanto à segunda multa, o que se informa é que foi imposta simplesmente por falta de pagamento.

Já aí a situação é diversa.

Se os livros estavam devidamente escriturados, e o débito do impôsto podia ser apurado por mera inspeção dos mesmos, a verdadeira situação do contribuinte não é propriamente a de um infrator, mas de um devedor em mora.

Acontece, no entanto, que a lei só prevê a multa moratória (art. 10 Lei n.º 687, de 29-12-1951) para os casos em que o contribuinte se apresenta espontaneamente para pagar.

No caso de ser a mora constatada pela fiscalização, a lei considera o contribuinte um infrator, sujeito a uma penalidade (art. 24 da Lei n.º 687;

v. nova redação dada pelo art. 53 da Lei n.º 829, de 22-7-1955), que, no caso, dada a data do processo, em que foi apurada a falta, há de ser igual ao impôsto devido.

Como se vê, essa multa pode ser muito grande, se o não pagamento é apurado logo após o nascimento do crédito fiscal, e se, imediatamente, o devedor satisfaz o seu débito.

Pode, no entanto, ser muito pequena se o pagamento demora a ser feito.

Nesse caso, pois, uma vez que não existam circunstâncias agravantes, e que o impôsto já tenha sido pago, parece-nos que a aplicação do princípio de equidade tem cabimento, desde que a redução não desça aquém de um limite mínimo que não só compense a mora, como também sirva de penalidade ao contribuinte por não ter, pelo menos, acusado a existência do débito.

Dificuldades financeiras, ou outras quaisquer circunstâncias de fato, poderão, também, a nosso ver, ser levadas em conta na aplicação da equidade pedida.

À Administração cabe pesar todos êsses elementos e decidir como considerar mais justo.

\* \* \*

Mas, além do mérito do pedido, existe ainda o problema da preclusão processual.

Como salienta, com oportunidade, o Sr. Diretor do DRM, a requerente não se utilizou da faculdade de recorrer ao Conselho de Recursos Fiscais.

Está assim perempto o direito de recorrer, na esfera administrativa.

Isso não quer dizer, evidentemente, que o reexame do caso não possa ser feito, desde que a autoridade administrativa decida reabrir a instância, levantando a perempção, e exigindo o impôsto relativo a êsse ato.

Assim sendo, parece-nos que êste pedido deve ser junto aos processos anteriores e ser tratado como um verdadeiro recurso, que é o que êle é.

\* \* \*

Satisfeita essa formalidade procesual, poderá o Sr. Diretor do DRM reabrir ou não a instância administrativa, levantando ou não a perempção em que caiu o processo.

Sobre essa competência parece-nos não haver dúvida alguma.

É entendimento pacífico, várias vêzes reafirmado nos regulamentos e resoluções administrativas, como, por exemplo: no art. 101 do Dec. n.º 5.030, de 14-7-1934, que dava essa competência ao Subdiretor Fiscal do DFS; no Dec. n.º 9.126, de 19-1-1948, que, autorizando o levantamento da perempção mediante instruções do Secretário de Finanças, logicamente admitiu que êsse ato é de dirigente de categoria inferior à daquela autoridade; no Dec. n.º 9.549, de 5-1-1949, art. 26, alínea h, inciso 20, o qual dá essa

competência até aos Delegados Fiscais, que estão subordinados a um diretor de departamento; na Ordem de Serviço n.º 2, de 28-3-1952, do Secretário de Finanças, a qual, autorizando a dispensa do impôsto de expediente em alguns casos de levantamento de perempção, implicitamente admite que êsse ato é de competência de autoridade subordinada a êle, Secretário.

\* \* \*

Mas, reaberta a instância, com o levantamento da perempção, poderia o diretor do departamento decidir sobre o pedido de redução da multa?

Como vimos acima, pelo art. 1.º do Decreto n.º 2.872, essa competência era atribuída ao Prefeito.

No entanto, pelo art. 2.º do Dec. n.º 3.645, de 14-10-1931, passou a ser da competência dos Chefes das Repartições Gerais ou independentes despachar todos os processos que, versando sobre a matéria de suas atribuições, não criassem despesa, não isentassem de impostos, nem dessem lugar a decreto ou ato privativo do Prefeito.

E no parágrafo único dêsse artigo está claro que os despachos sobre multas estavam incluídos nessa classe, pois que se exige o depósito das mesmas para que pudessem ser admitidas as réplicas àquelas decisões.

Mas os despachos sobre multas são de duas espécies :

1 — A multa é cancelada por não haver infração, por ter havido nulidade processual na sua imposição, por não ser o autuado o infrator, enfim, por qualquer motivo que dê ao multado um *direito* a êsse cancelamento.

Trata-se de uma aplicação de uma regra de direito.  
O mesmo acontece na redução da multa por desclassificação da infração.

2 — A multa é cancelada ou reduzida por achar a autoridade que, embora exista infração, enquadrável em texto de lei expresso, e que o autuado seja realmente o infrator, militam, em seu favor, circunstâncias que justificam a relevação total ou parcial da pena pecuniária administrativa.

Esta última hipótese pode-se apresentar sob dois aspectos :

a) ou se dá a relevação ou redução de uma multa cujo montante pode variar entre um mínimo e um máximo (ex.: as multas do art. 23 da Lei n.º 687, de 29-12-1951) ;

b) ou se dá a relevação ou redução de uma multa fixa, ou fixável por cálculo aritmético (ex.: o dôbro do impôsto sonegado), ou, no caso de multas variáveis, essa redução ou relevação desce aquém do limite mínimo previsto em lei.

No caso n.º 1, parece-nos indiscutível que aos diretores cabia decidir a respeito, face àquele texto legal.

No caso n.º 2, porém, trata-se de uma verdadeira decisão de equidade."

Surge então a dúvida: passou para os dirigentes das repartições a competência para decidir os dois casos ou somente o primeiro?

Antes de responder a essa pergunta, cumpre ponderar, no entanto, que, mesmo no caso de decisões baseadas no princípio de equidade, cumpre distinguir.

Na hipótese 2, a, parece-nos evidente que a autoridade administrativa que gradua a pena, no momento de impô-la, pode perfeitamente reduzir essa multa, depois de imposta, pelo menos até o limite mínimo previsto em lei.

A competência para graduar a pena, no momento da imposição da mesma, já é aplicação do princípio de equidade e, a nosso ver, a competência para decidir de acôrdo com êsse princípio não se esgota no ato de multar.

Se, nesse caso, a competência para relevar ou reduzir multas está implícita na de graduar o seu montante no momento da imposição, isso já não acontece na hipótese n.º 2, b.

Impõe-se assim a dúvida a ser solucionada :

Quando o art. 2.º do Dec. n.º 3.645 excluiu da competência dos Chefes das Repartições Gerais os despachos que constituíssem ato privativo do Prefeito, quis manter expressamente o art. 2.º do Dec. n.º 2.872, que reservava para o Prefeito a competência para dar decisões baseadas no princípio de equidade?

É possível.

No entanto, o que é fato é que a tendência à descentralização da competência do Prefeito cada vez se acentuou mais.

Pouco a pouco, os diretores de repartições passaram a decidir não só os cancelamentos de autos de infração, como também todos os casos de relevações e reduções de multas.

O § 18 do art. 728 do Dec. n.º 6.000, de 1-7-1937, é um reconhecimento dêsse entendimento dado ao Dec. n.º 3.645, de 1931, pois que, nesse texto legal, se permite a redução de multas, pelos Diretores de Engenharia e de Fiscalização, "no caso de existirem circunstâncias atenuantes".

Em 1940, pelo Ofício-Circular n.º 1.080, de 30 de abril, no entanto, o Sr. Prefeito avocou para si a competência até para o cancelamento dos autos de infração manifestamente ilegais, desde que ajuizados.

Não encontramos nenhum dispositivo de lei que justificasse a diferença entre créditos ajuizados e não ajuizados (para maior desenvolvimento dessa tese, reportamo-nos ao nosso parecer dado no processo n.º 4.750.595, de 1953); no entanto, é evidente que o Prefeito podia chamar a si essa competência.

Em 1947, o Sr. Prefeito, pela Circular n.º 79, de 30 de setembro, resolveu atribuir aos Secretários-Gerais a competência para reduzir, relevar e cancelar multas, eliminando, de vez, a competência dos diretores a respeito da matéria.

Era essa a situação quando a Lei n.º 209, de 1-11-1948, restabeleceu, em matéria fiscal, a competência dos diretores de departamento para decidir como a 1.ª instância (parágrafo único do art. 2.º, modificado pela Lei n.º 646, de 30-10-1951).

Que essa competência incluía a de decidir sobre multas, não há dúvida alguma, pois a lei é expressa.

Mas, surge novamente o problema, passou aos diretores a competência total para decidir sobre cancelamento e relevações, isto é, para decidir de acordo com o direito, em sentido estrito, e também de acordo com o princípio de equidade, ou somente aquela competência é que lhes foi deferida?

Há um dispositivo da lei citada que se refere expressamente à equidade.

É o seu art. 9.º, que diz :

“O Conselho poderá propor ao Prefeito a relevação de multas por equidade, quando ocorrer motivo que justifique plenamente a medida”.

A primeira vista, parece que só o Prefeito poderá relevar multas por equidade.

Será esse o único entendimento cabível para esse texto?

Será o que mais se coaduna com a sistemática de toda a Lei n.º 209?

Parece-nos que não.

Para bem fundamentar o nosso ponto de vista, convém relembrar o que já tivemos ocasião de expor em outro processo (n.º 4.750.595, de 1953) sobre a competência do Prefeito, do Conselho e dos dirigentes das repartições.

Nesse parecer anterior procuramos demonstrar que a competência do Conselho é puramente de aplicação do direito material, não se podendo basear em razões de conveniência.

Por esse motivo é que não pode, por exemplo, levantar a perempção, a não ser nos casos de força maior, o que não acontece com os dirigentes das repartições, que podem fazê-lo se assim acharem justo, como vimos acima.

Assim sendo, como a aplicação do princípio de equidade não constitui decorrência do direito constituído, mas representa justamente um abrandamento do rigor deste, por razões que transcendem da interpretação pura e simples do direito formalizado, não pode o Conselho aplicar esse princípio em suas decisões, tendo portanto que recorrer ao Prefeito, para que o faça.

Esse dispositivo legal tem pois dois sentidos: mostra êle que o Conselho não tem competência para decidir de acordo com o princípio de equidade, e, por outro lado, permite a esse órgão, que normalmente deveria, nesses casos, trancar desde logo a instância administrativa, por não se tratar de um caso de direito, *sensu stricto*, que prolongue essa instância no apêlo que poderá dirigir ao Prefeito.

Mas essa delimitação da competência do Conselho não significa necessariamente uma exclusão da competência dos dirigentes das repartições para decidir aplicando o princípio de equidade.

O que se diz, no dispositivo legal citado, é que, quando o Conselho

achar que é caso de aplicação do princípio de equidade, poderá se dirigir ao Prefeito.

Isso não quer, porém, necessariamente dizer que só o Prefeito é que pode decidir por equidade.

Porque se fala então em submeter o processo ao Prefeito e não aos diretores, se estes podem decidir por equidade?

Porque de nada lhe adiantaria dirigir-se à autoridade de 1.ª instância, dado que, se esta achasse que era caso de aplicação do princípio de equidade, tê-lo-ia aplicado desde logo, ao apreciar a reclamação do contribuinte.

Essa crítica ao dispositivo citado não demonstra evidentemente que as autoridades de 1.ª instância possam aplicar o princípio de equidade. Serve ela, no entanto, para mostrar que o mencionado texto legal não elimina a possibilidade desse modo de entender.

Resta, pois, na base dessa possibilidade, procurar melhor examinar se, de fato, os dirigentes das repartições podem decidir por equidade.

Como afirmamos acima, podem essas autoridades levantar a perempção, quando assim acharem justo.

Ora o levantamento da perempção, fora dos casos em que esta tenha ocorrido por motivo de força maior, é uma aplicação do princípio de equidade, o que demonstra que os dirigentes das repartições podem decidir aplicando o princípio de equidade.

É bem verdade que se poderá dizer que uma coisa é poder aplicar o princípio de equidade em matéria processual, de conseqüências meramente formais, e outra é ter competência para aplicá-lo em matéria de mérito.

Não há dúvida que o argumento é ponderável, exigindo que fundamentemos melhor a competência dos diretores de departamento.

O art. 5.º da Lei n.º 209 (redação da Lei n.º 646, de 30-10-1951) parece fornecer um argumento contrário a uma resposta afirmativa à pergunta feita acima.

De fato, nesse dispositivo legal, que trata do recurso *ex-officio*, só se prevê esse apêlo obrigatório nos casos de desclassificação da infração.

Ora, a desclassificação da infração é, como vimos acima, uma decisão que se baseia na simples aplicação do direito material. É o reconhecimento de um direito do recorrente.

Se o texto legal não prevê também os casos de relevação de multa, baseadas no princípio de equidade, quer isso dizer que os diretores não podem despachar aplicando esse princípio?

A nosso ver não é esse o entendimento que deve ser dado a essa norma.

Trata ela dos casos de recurso *para o Conselho*, e como este só decide baseado no direito material, é *natural* que só faça a lei referência às decisões também moldadas no direito constituído.

A não referência às decisões decorrentes da aplicação do princípio de equidade não tem pois valor decisivo.

Significaria simplesmente que de tais decisões não é necessário recorrer para o Conselho.

É bem verdade que se poderia argumentar que aquêle artigo também não se refere às decisões que cancelam multas, e que, a se interpretar esse

silêncio no sentido acima indicado, quererá ela significar que, em matéria de multas, só seria obrigatório esse recurso nos casos de desclassificação de infração e não nos de cancelamento.

Não nos parece, no entanto, que essa conclusão se imponha.

O que se nos afigura mais lógico é considerar que os casos de cancelamentos de multas foram considerados como incluídos na expressão genérica de “decisões favoráveis ao contribuinte”, tendo achado o legislador que deveria se referir, além disso, aos casos de desclassificação de infração, que não é propriamente favorável ao contribuinte, pois que, reconhecendo não ser cabível aquela multa, manda aplicar-lhe outra.

Mas se não encontramos na Lei n.º 209 texto decisivo a favor ou contra a competência dos diretores para aplicar o princípio de equidade, é necessário buscá-lo em outros ordenamentos.

A respeito do assunto temos um texto decisivo: é o inciso VI do art. 7.º do Dec. n.º 9.549, de 5-1-1949, pelo qual o diretor do Departamento de Fiscalização passou a ter competência para reduzir ou relevar multas.

Ora, se o Prefeito, por esse decreto, alterou a sua Circular anterior, que atribuía essa competência aos Secretários-Gerais, terá certamente levado em conta fato posterior à mesma, que é justamente o art. 2.º da Lei n.º 209, de 1-11-1948, e interpretado este dispositivo como permitindo a relevação de multas fiscais pelos diretores.

E, ainda que a interpretação dada pelo Prefeito não fôsse a verdadeira, ainda assim valeria o decreto executivo como uma delegação de atribuições aos diretores, o que não é vedado ao Prefeito fazer.

\* \* \*

Admitida a competência dos diretores para despachar aplicando o princípio de equidade, resta saber se o recurso *ex-officio* se impõe ou não, nesse caso.

Parece-nos que sim.

De fato, embora a Lei n.º 209 pareça ter excluído esse recurso, excetuados os casos de desclassificação da infração ou cancelamento do auto, o art. 7.º, VI, do Dec. n.º 9.549 obriga a sua interposição nos casos de redução ou relevação de multa.

Se, como vimos, o verdadeiro sentido do silêncio da Lei n.º 209, a respeito, é o fato de não ser o Conselho competente para apreciar recursos a decisões baseadas na aplicação do princípio de equidade, é evidente que a norma do Dec. n.º 9.549 deve ter aplicação genérica a todos os diretores ao decidirem aplicando aquele princípio.

As mesmas razões que nos levaram a aplicar aquêle texto de lei a todos os diretores em matéria de competência, nos levam a fazê-lo em matéria de recurso necessário.

Assim sendo, somos de opinião que, mesmo nas decisões baseadas no princípio de equidade, o recurso *ex-officio* se impõe, excluído êle, no entanto, nos casos de redução que não ultrapasse o mínimo legal da multa.

\* \* \*

Mas a quem deverá ser endereçado esse recurso em matéria fiscal?

A nosso ver, não teria cabimento dirigir esse recurso ao Conselho, o qual, não tendo competência para decidir por equidade, teria que encaminhar o processo ao Prefeito, conforme determina o supracitado art. 9.º da Lei n.º 209.

Mas resta ainda uma dúvida a ser resolvida.

Se o Conselho não pode relevar multas, tendo, nesse caso, de se dirigir ao Prefeito, propondo essa medida, não poderá êle, no caso em que o dirigente tenha relevado a multa, aplicando o princípio de equidade, sem que este tenha cabimento, anular esse ato, em recurso *ex-officio*, pelo exame da legalidade do mesmo, ou mesmo negar provimento ao apêlo necessário, se achasse que era realmente caso de aplicação daquele princípio?

Parece-nos que não.

De fato, o Conselho é acima de tudo um órgão que visa dar maior proteção ao direito do contribuinte.

Não é portanto lógico que suba a esse órgão um recurso *ex-officio* que só poderia ter por finalidade piorar a situação do mesmo, no primeiro caso.

Embora esse ilogismo exista nos casos de decisão baseada em direito material, é ainda necessário, como pressuposto da interposição do recurso, que haja litígio administrativo.

Esse litígio, a nosso ver, só existe, de acôrdo com a sistemática da legislação do Distrito Federal, quando “houver divergência entre os lançadores, informantes e dirigentes, ou, pelo menos, quando êstes tiverem subjetivamente uma dúvida justificada sôbre a justeza da decisão que proferiram”.

Ora, divergências entre os lançadores e informantes e os dirigentes, que decidem, não podem ter relevância para o caso, pois não cabe aos lançadores ou informantes agir de acôrdo com o princípio de equidade.

Se a aplicação dêsse princípio é de competência privativa dos dirigentes, não pode haver divergência entre uma autoridade competente para a prática do ato de “graça” e os funcionários que têm que agir simplesmente de acôrdo com a lei.

Não havendo pois litígio lógico, que é o que exige a lei, não seria caso de recurso *ex-officio* para o Conselho.

Além disso, admitir que o Conselho pudesse reexaminar os motivos que justificam a aplicação do princípio de equidade, seria de alguma forma permitir ao Conselho, ainda que sob a forma negativa, a aplicação dêsse princípio, que como se viu está fora da sua alçada.

Vemos pois que o sistema evoluiu da forma seguinte :

Pela Circular n.º 79, de 30-9-1947, do Sr. Prefeito, os Secretários-Gerais ficaram com competência exclusiva para despachar as reduções, relevações e cancelamentos de multas.

Com o advento da Lei n.º 209, de 1948, os cancelamentos e desclassificações de multas de caráter fiscal passaram a ser decididos pelos diretores (art. 2.º), com recurso *ex-officio* para o Conselho.

Certamente, para que as multas por infração de posturas não ficassem em situação diversa, o Dec. n.º 9.549, de 1949, passou a competência de suas relevações ou reduções para o Diretor do DFS.

No entanto, nem a Lei n.º 209 fala em recurso *ex-officio* nas reduções ou relevações, nem o Dec. n.º 9.549 fala em recurso *ex-officio* nos cancelamentos ou desclassificações.

Qual o sentido dessas omissões?

A nosso ver o Dec. n.º 9.549, considerando que os cancelamentos constituíam aplicação estrita de norma legal, achou desnecessário o recurso *ex-officio* nesses casos, só o exigindo quando a decisão fôsse fruto da aplicação do princípio de equidade.

Por outro lado, a Lei n.º 309 só falou em desclassificação e, implicitamente, a nosso ver, em cancelamento, ao exigir o recurso *ex-officio*, porque, regulando o processamento de recursos de competência do Conselho, não se referiu àqueles que escapam a essa competência, isto é, os que se devem interpor de decisões baseadas no princípio de equidade.

Assim sendo, somos de opinião que o recurso *ex-officio*, em caso de redução ou relevação de multas, isto é, de decisão baseada no princípio de equidade, deve ser endereçado ao Secretário-Geral a quem estiver subordinada a autoridade que proferir a decisão.

\* \* \*

De todo o exposto se conclui que o regime de competência, na Prefeitura, precisa ser regulamentado, a fim de ficarem esclarecidos certos pontos e evitar dúvidas e perplexidades no encaminhamento dos processos administrativos.

*De lege lata*, porém, somos de parecer, no presente caso, que :

1.º — O pedido inicial deve ser considerado como um recurso ou uma reclamação e ser tratado como tal.

2.º — Antes de sua apreciação deverá o Sr. Diretor do DRM apreciar a conveniência do levantamento da preempção; exigindo-se o imposto de selo, caso seja reaberta a instância administrativa.

3.º — Poderá o Sr. Diretor do DRM, se quiser, decidir do pedido do requerente, recorrendo *ex-officio* para o Sr. Secretário-Geral de Finanças, se lhe der provimento.

É o nosso parecer, salvo melhor juízo.

Rio de Janeiro, 14 de janeiro de 1957.

CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES  
Advogado da Prefeitura

## SEMINÁRIO PARA O FOMENTO DA PEQUENA INDÚSTRIA

*Relatório apresentado ao Governador do Estado pelo  
Procurador JOSIO DE SALLES, sobre o Seminário promo-  
vido em 1961 pela Fundação Alemã para os Países em  
Desenvolvimento.*

Senhor Governador :

Tenho a satisfação de comunicar a V. Exa. — e o faço apresentando este relatório — que, devidamente autorizado pela Portaria n.º 1.701, de 1961, e credenciado com honroso documento subscrito por V. Exa., compareci ao seminário para o fomento da pequena indústria, promovido para representantes das nações latino-americanas, sob os auspícios da Fundação Alemã para os Países em Desenvolvimento, aqui escendo, assim, a expresso convite do Governo da República Federal Alemã.

### *O Seminário e as Delegações*

Realizou-se o seminário no período de 16 de setembro a 29 de outubro p. passado, tendo início em Berlim, Vila Borsig, sede da Fundação.

Das doze nações participantes, a maioria fêz-se representar por três delegados, algumas, por dois, e o Brasil, por quatro, conforme esquema da própria Fundação. A delegação brasileira compunha-se dos Srs. Jorge Abdall Chamma, advogado, periodista e industrial, chefe da Delegação; Alcides Brandão de Mendonça Lima, antigo chefe de Escritório Comercial e Economia do Ministério da Indústria e Comércio; Olindo Muri Knutz, Economista do Conselho de Desenvolvimento; e do signatário.

Tôdas as despesas de transporte e permanência, naquele país, foram atendidas pelo Governo da República Federal Alemã, não tendo havido qualquer ônus para o Brasil ou, em particular, para o Estado da Guanabara.

Despacho do Sr. Governador: "Agradecer ao Dr. JOSIO DE SALLES o seu excelente relatório. Enviá-lo à direção da COPEG, que certamente quererá ouvir o Dr. JOSIO. Há várias providências utilíssimas a tomar com base neste relatório. 6-3-1962. a) CARLOS LACERDA".