

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

FACULDADE DE DIREITO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO

BERNARDO MOTTA MOREIRA

**CONTROLE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO PELOS CONSELHOS DE
CONTRIBUINTES:**

SEGURANÇA, MORALIDADE E CONFIANÇA

Belo Horizonte

2012

BERNARDO MOTTA MOREIRA

**CONTROLE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO PELOS CONSELHOS DE
CONTRIBUENTES:**

SEGURANÇA, MORALIDADE E CONFIANÇA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, sob orientação do Professor Doutor Werther Botelho Spagnol, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre.

Belo Horizonte

2012

M838d Moreira, Bernardo Motta
Controle do lançamento tributário pelos Conselhos de Contribuintes:
segurança, moralidade e confiança / Bernardo Motta Moreira. – 2012.

Orientador: Werther Botelho Spagnol.
Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de
Direito.

1. Direito tributário 2. Processo administrativo 3. Controle 4. Lançamento
tributário 5. Democracia I. Título

CDU: 336.2: 341.3958

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Luciane Lorena Queiroz CRB 6/2233.



FACULDADE DE DIREITO UFMG

DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: DIREITO E JUSTIÇA
BEL. BERNARDO MOTTA MOREIRA

Aos três dias do mês de agosto de 2012, às 14h, no prédio I, 11º andar (Auditório Orlando Magalhães Carvalho) da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, reuniu-se, em sessão pública, a Banca Examinadora constituída de acordo com o art. 73 do Regulamento do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, e das Normas Gerais de Pós-Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, integrada pelos seguintes Professores Doutores: Professor Doutor Werther Botelho Spagnol (orientador do candidato – Universidade Federal de Minas Gerais – FMG), Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi (Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG), Professor Doutor Luciano Araújo Ferraz (Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG) e Professor Doutor Roberto Sorbilli Filho (Pontifícia Universidade Católica – PUC/MG), designados pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, para a defesa de Dissertação de Mestrado do Bel. BERNARDO MOTTA MOREIRA, matrícula nº 2010651043, intitulada: "CONTROLE DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO PELOS CONSELHOS DE CONTRIBUINTES: SEGURANÇA, MORALIDADE E CONFIANÇA". Os trabalhos foram iniciados pelo Presidente da mesa e orientador do candidato, Professor Doutor Werther Botelho Spagnol, que, após breve saudação, concedeu ao candidato o prazo máximo de 30 (trinta) minutos para fins de exposição sobre o trabalho apresentado. Em seguida, passou a palavra à Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi, para o início da arguição, nos termos do Regulamento. A arguição foi iniciada, desta forma, pela Professora Doutora Misabel de Abreu Machado Derzi, seguindo-se-lhe, pela ordem, os Professores Doutores: Luciano Araújo Ferraz e Roberto Sorbilli Filho. Cada examinador arguiu o candidato pelo prazo máximo de 30 (trinta) minutos, assegurando ao mesmo, igual prazo para responder às objeções cabíveis. Cada examinador atribuiu conceito ao candidato, em cartão individual, depositando-o em envelope próprio. Recolhidos os envelopes, procedeu-se a apuração, tendo se verificado o seguinte resultado:

Professor Doutor Werther Botelho Spagnol (orientador do candidato – UFMG)

Conceito: *aprovada*

Professora Doutora Misabel Abreu Machado Derzi (UFMG)

Conceito: *aprovada*

Professor Doutor Luciano Araújo Ferraz (UFMG)

Conceito: *aprovada*

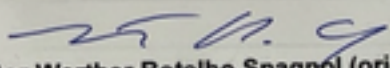
Professor Doutor Roberto Sorbilli Filho (PUC/MG)

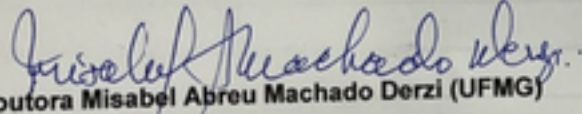
Conceito: *aprovada*

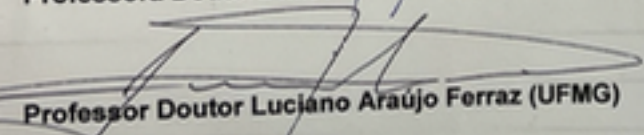


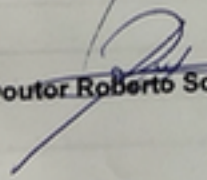
A Banca Examinadora considerou o candidato..... Aprovado..... Nada mais havendo a tratar, o Professor Doutor Werther Botelho Spagnol, Presidente da Mesa e Orientador do candidato, agradecendo a presença de todos, declarou encerrada a sessão. De tudo, para constar, eu, Professor Doutor Giordano Bruno Soares Roberto, Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, mandei lavrar a presente Ata, que vai assinada pela Banca Examinadora e com o visto do candidato.

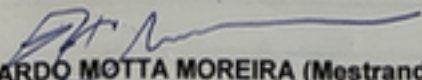
BANCA EXAMINADORA:


Professor Doutor Werther Botelho Spagnol (orientador do candidato – UFMG)


Professora Doutora Misabel Abreu Machado Derzi (UFMG)


Professor Doutor Luciano Araújo Ferraz (UFMG)


Professor Doutor Roberto Sorbillo Filho (PUC/MG)


CIENTE: BERNARDO MOTTA MOREIRA (Mestrando)

*À minha amada Lu,
pelo valioso e permanente apoio.*

RESUMO

A presente dissertação enfoca os limites do controle do lançamento tributário pelos órgãos administrativos julgadores. Aborda a história do processo tributário administrativo no ordenamento brasileiro e a importância de sua valorização no contexto de uma sociedade complexa. Parte-se do pressuposto de que a processualidade administrativa é fundamental para a legitimação do poder estatal, para a redução da complexidade social, para a efetivação da democracia e para o próprio consentimento à tributação. Por isso, medidas tomadas pela Administração Tributária para contestar as decisões proferidas ao cabo do regular processo administrativo tributário, seja mediante o recurso hierárquico ou com o ingresso de medida judicial, vão de encontro à moralidade administrativa, à segurança jurídica e à estabilização jurídica proporcionada pelo processo administrativo. Tais questões estão intimamente ligadas à impossibilidade de que a Administração judicante analise argumentos acerca da inconstitucionalidade de determinado ato normativo como fundamento de sua decisão. Para tal análise, é imprescindível a consideração sobre a competência funcional dos Poderes da República e a segurança jurídica que deve imperar em nosso Estado Democrático de Direito. Considerando a proteção da confiança, em sua vertente de confiabilidade no ordenamento jurídico, admite-se que a decisão plenária da Corte Constitucional elidindo a presunção da constitucionalidade da lei, autoriza e obriga, sob pena de responsabilidade, que a autoridade administrativa afaste referido comando legal.

Palavras-Chave: Direito Constitucional. Direito Tributário. Processo Administrativo Fiscal. Conselho de Contribuintes. Administração Pública. Controle. Segurança Jurídica. Separação dos Poderes. Proteção da Confiança. Moralidade Administrativa.

ABSTRACT

This work focuses on control limits of the analysis of tax assessments by Administrative Courts. It discusses the history of tax administrative proceedings in the Brazilian juridical order and the importance of its improvement in the context of a complex society. The present reasoning derives from the assumption that administrative processuality is essential to state power legitimacy, to reduction of social complexity, to effectively implement democracy and even to tax consent. Therefore, measures taken by Brazilian Tax Authorities in order to contest, either through administrative hierarchical appeal or through a judicial measure, decisions issued at the end of regular tax administrative proceedings, conflict with administrative morality, legal security and stability, which should be provided by the administrative proceedings. These issues are closely linked to the impossibility of Administrative Courts reviewing arguments about the constitutionality of a certain legislative act. For this analysis, it is essential to consider the division of functional competences among the Powers of the Brazilian Republic and the protection of legal security, which must prevail in our democratic State. Whereas the protection of trust is considered as trust in the juridical order, it can be fairly assumed that a decision of the Brazilian Supreme Court eliminating the presumption of constitutionality of a given legislation authorizes and requires Administrative Courts not to apply said legal rule, under possible State liability otherwise.

Keywords: Constitutional Law. Tax Law. Tax Administrative Proceedings. Chamber of Taxpayers. Public Administration. Control. Legal Security. Protection of Trust. Separation of Powers. Administrative Morality.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1 OS FUNDAMENTOS E A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	21
1.1. ASPECTOS HISTÓRICOS NO BRASIL.....	21
1.1.1. <i>Brasil Colônia.....</i>	21
1.1.2. <i>Brasil Império.....</i>	24
1.1.3. <i>Brasil República.....</i>	29
1.1.3.1. Os Conselhos de Contribuintes.....	32
1.1.3.2. Os órgãos paritários de julgamento nos Estados.....	34
1.1.3.3. A obra de Rubens Gomes de Sousa e o anteprojeto de Gilberto de Ulhôa Canto.....	35
1.1.3.4. Contencioso Administrativo nas Emendas Constitucionais.....	38
1.1.3.5. Constituição de 1988.....	44
a) <i>O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.....</i>	48
b) <i>O Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte.....</i>	49
1.1.4. <i>Conclusão da História.....</i>	50
1.2. A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	52
1.2.1. <i>Sociedade de Risco, Segurança e Processualidade.....</i>	52
1.2.2. <i>Do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito: a procedimentalização da atuação estatal.....</i>	56
1.2.3. <i>Processualidade administrativa como instrumento mitigador de frustrações e legitimador da atuação estatal.....</i>	66
1.2.3.1. Legitimação da atividade administrativa.....	68
a) <i>Consentimento ao tributo.....</i>	78
1.2.3.2. Garantia do Direito dos Administrados.....	80
1.2.3.3. Facilitação do Controle da Administração Pública.....	84
1.2.3.4. Melhor Conteúdo das Decisões.....	84
1.2.3.5. Eficácia das Decisões.....	85
1.2.3.6. Correto desempenho da função administrativa.....	86
1.2.3.7. Justiça na Administração.....	87
1.2.3.8. Aproximação entre Administração e cidadãos.....	87
1.2.3.9. Sistematização de atuações administrativas.....	87
1.2.3.10. Aplicação dos princípios e regras comuns da atividade administrativa.....	88
1.2.4. <i>A necessidade de valorização do processo administrativo fiscal.....</i>	89
1.2.4.1. A questão do crédito tributário não contencioso.....	92
1.2.4.2. O depósito prévio como condição de admissibilidade do recurso administrativo.....	95
1.2.4.3. A necessidade de participação do sócio ou administrador no prévio processo administrativo como condição de responsabilidade pelo crédito tributário.....	99
1.2.5. <i>O conceito de Processo Administrativo.....</i>	102
1.2.6. <i>Exercício da Função Judicante Pelo Poder Executivo.....</i>	111

1.2.6.1. A função jurisdicional.....	112
1.2.6.2. Jurisdição Administrativa.....	114

2 RECURSO HIERÁRQUICO E AÇÃO JUDICIAL DA FAZENDA EM FACE DA DECISÃO DEFINITIVA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO.....120

2.1. RECURSO HIERÁRQUICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....121

2.1.1. Conceito e natureza do recurso hierárquico.....	122
2.1.2. Cabimento do recurso hierárquico em face da decisão definitiva proferida pela Administração no Processo Administrativo Fiscal.....	124
2.1.3. Tentativa histórica de extinção do recurso hierárquico.....	128
2.1.4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria.....	133
2.1.5. Em resumo: o excepcional cabimento do recurso hierárquico.....	137

2.2. IMPOSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA INGRESSAR EM JUÍZO VISANDO À ANULAÇÃO OU REVISÃO DA DECISÃO DEFINITIVA PROFERIDA PELOS ÓRGÃOS JULGADORES ADMINISTRATIVOS.....141

2.2.1. Colocação do problema.....	141
2.2.2. O tema e sua polêmica histórica.....	143
2.2.3. O Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004 e a Portaria PGFN nº 820/2004.....	145
2.2.4. Aspecto Constitucional.....	153
2.2.4.1. Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição.....	153
2.2.4.2. Princípio da Segurança Jurídica.....	158
2.2.4.3. Moralidade Administrativa.....	161
a) A segurança jurídica, a boa-fé e proteção da confiança do administrado.....	167
2.2.5. Aspecto Administrativo.....	171
2.2.5.1. A “coisa julgada administrativa”.....	172
2.2.5.2. Desvalorização do Processo Tributário Administrativo.....	175
2.2.6. Aspecto Processual.....	176
2.2.6.1. Capacidade para estar em juízo: ausência de réu.....	177
2.2.6.2. Ausência de condição da ação: interesse processual.....	179
2.2.7. Aspecto Tributário.....	180
2.2.7.1. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.....	181
2.2.7.2. Código Tributário Nacional.....	182
2.2.8. Controle das Ilegalidades da Administração.....	185
2.2.8.1. Ação Popular.....	186
2.2.8.2. Ação Civil Pública.....	188
2.2.9. Em resumo: impossibilidade do ingresso em juízo pela Fazenda Pública contra a decisão definitiva proferida no processo tributário administrativo.....	190

3 A INCONSTITUCIONALIDADE DO ATO NORMATIVO COMO FUNDAMENTO DA DECISÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	192
3.1. ARGUMENTOS APONTADOS PARA A DEFESA DA POSSIBILIDADE DO AFASTAMENTO DO ATO NORMATIVO, NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, AO ARGUMENTO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE.....	194
3.2. IMPOSSIBILIDADE DE A DECISÃO PROFERIDA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL AFASTAR A APLICAÇÃO DE ATO NORMATIVO, AO FUNDAMENTO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE.....	199
3.1.1 <i>Superação do enunciado da Súmula nº 347 do Supremo Tribunal Federal.....</i>	<i>212</i>
3.1.1.1. Argumentos pela possibilidade do controle de constitucionalidade no âmbito dos Tribunais de Contas.....	213
3.1.1.2. A impossibilidade de o Tribunal de Contas enfrentar a constitucionalidade das leis. Competência exclusiva do Judiciário, sob pena de ofensa à segurança jurídica.....	217
3.3. SITUAÇÕES CONTROVERTIDAS EM QUE SE PODERIA ADMITIR QUE OS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS DEIXEM DE APLICAR O ATO NORMATIVO, ANTE O RECONHECIMENTO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE.....	223
3.3.1. <i>O ato normativo não é lei em sentido formal.....</i>	<i>223</i>
3.3.2. <i>A legitimidade extraordinária do poder de rejeição de leis formais inconstitucionais pela autoridade administrativa.....</i>	<i>235</i>
3.3.2.1. Prévio juízo jurisdicional de inconstitucionalidade: fonte de juridicidade administrativa.....	241
a) <i>Jurisprudência assentada em súmula da Corte Constitucional.....</i>	<i>242</i>
b) <i>Decisões finais dos Tribunais Superiores declarando a inconstitucionalidade da lei: formação de expectativas normativas.....</i>	<i>247</i>
c) <i>A recepção das decisões jurisdicionais no Processo Administrativo Fiscal Federal.....</i>	<i>249</i>
d) <i>A transcendência da decisão sobre a inconstitucionalidade da lei.....</i>	<i>255</i>
e) <i>Recepção das decisões jurisdicionais, a proteção da confiança e a moralidade administrativa.....</i>	<i>261</i>
f) <i>Novas regras sobre a recepção dos julgados dos Tribunais na esfera administrativa federal.....</i>	<i>267</i>
g) <i>Responsabilidade pelo dano decorrente da aplicação de lei inconstitucional.....</i>	<i>274</i>
3.3.2.2. Leis manifestamente inconstitucionais.....	277
3.3.2.3. Direitos e garantias fundamentais: a aplicabilidade imediata.....	284
CONCLUSÕES.....	288
REFERÊNCIAS.....	297
ANEXO A – PARECER PGFN Nº 1.087, DE 19.07.2004.....	312

INTRODUÇÃO

O tema relativo à possibilidade de a Administração Pública decidir, no âmbito do processo administrativo tributário, com fundamento na inconstitucionalidade de determinado ato normativo é polêmico e apresenta ampla controvérsia doutrinária e jurisprudencial. Há quem considere que a possibilidade de a autoridade administrativa se recusar a dar cumprimento à lei, ao argumento da sua desconformidade com a Carta Constitucional, seria um dos tormentosos problemas do Direito.¹

A motivação para o estudo em apreço decorre do envolvimento de questões relacionadas ao Direito Processual Tributário, que necessariamente impactam o Direito Material Tributário, e que estão essencialmente ligadas à linha de pesquisa proposta pela Pós-Graduação da Universidade Federal de Minas Gerais, qual seja, a segurança jurídica, a previsibilidade, a estabilidade e a proteção da confiança do contribuinte.

Se a tributação nos aborrece, por seu caráter expropriatório, não se pode negar sua imprescindibilidade. Os tributos são o preço pago pela vida em sociedade, organizada sob a forma de Estado.² Por esse motivo, não é a tributação que o jurista deve combater, mas o seu abuso. E uma das formas de abuso do poder de tributar pode residir na marcha procedimental e processual, que não tem sido suficiente para efetivar as garantias constitucionais da ampla defesa, devido processo legal e contraditório.³ Na medida em que o processo administrativo deixa de ser valorizado, perde o cidadão poderoso instrumento contra o arbítrio estatal. Aliás, a mitigação do processo administrativo implica inexoravelmente na perda da legitimidade e do consentimento da própria tributação.

Vivemos numa *sociedade de risco*,⁴ caracterizada pela ambivalência e pela insegurança.

¹ MENDES, Gilmar Ferreira. “O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade”. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: nº 19, 1997, p. 237.

² Como leciona Werther Botelho Spagnol, “a origem dos tributos remonta à criação das primeiras formas sociais politicamente organizadas. Desde já, pode-se afirmar que o tributo é o instrumental básico viabilizador de qualquer sociedade constituída” (SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 6).

³ Cfr. AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 476.

⁴ A professora Misabel Derzi explica que a complexidade das sociedades de risco contemporâneas é tomada como problema central por Luhmann e abordada por meio das técnicas que são usadas para sua redução. A linguagem (que pressupõe a representação e a auto-consciência reflexiva, permitindo a formação de generalizações e seletividade), a concepção dos sistemas (forma de ordenação unitária, que necessariamente se utiliza de abstração e universalidade, sobretudo guiadas pela coerência Dogmática), o tempo (autêntico) e a confiança (que viabiliza a vida e as ações) são técnicas de relação dependente, todas redutoras da complexidade do mundo (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 325).

Como os riscos transcendem o indivíduo, é essencial a procura de novos princípios e repensar o relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.⁵

E é justamente com o escopo de lidar com essa complexidade, que se faz importante a procedimentalização da atividade estatal, criando-se instrumentos para a participação do cidadão na tomada de decisões do Poder Público. Deveras, a processualização do decidir administrativo permite a participação de especialistas e técnicos no bojo das difíceis questões surgidas nessa sociedade de risco, sem os quais tornar-se-ia impossível a compreensão de temas como a energia nuclear, a proteção do meio ambiente e sua compatibilização com os padrões de existência do homem, o terrorismo, etc.⁶ Em sintonia, a cada dia, o sistema tributário se torna mais emaranhado, lastreado em um cipoal normativo e inúmeras obrigações acessórias, exigindo do operador do Direito repensar institutos, no desígnio de possibilitar a aplicação da norma tributária em massa.⁷

Nesse cenário de incertezas e controvérsias, um processo administrativo transparente e acessível ao administrado minimiza a insegurança jurídica e os riscos de violação aos direitos e garantias individuais, eis que este poderá acompanhar a tomada de decisão administrativa, permitindo aferir se a decisão se mostra racional e justa.

Afirma LUCIANO FERRAZ que, nos tempos atuais, fala-se em “era da consensualidade”, destacando a existência de um princípio da consensualidade a impor à Administração Pública o dever de, sempre que possível, buscar a solução para as questões jurídicas e conflitos que vivencia pela via do consenso. Com efeito, é necessária a aproximação, cada vez mais premente, entre fatos (condições de atuação) e normas *prima facie* (no âmbito do Direito) e entre procedimentos e demandas sociais (no âmbito da administração pública).⁸

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II, p. 177.

⁶ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 28.

⁷ Hodiernamente, é fácil perceber a intensa pressão exercida pela Administração Tributária com o objetivo de simplificar a aplicação da lei, mediante presunções tributárias, ficções legais, pautas fiscais, arbitramentos tributários, substituições progressivas, entre outros. Como adverte Misabel Derzi, “a praticidade tem sido desviada de seu sentido original (execução para realização dos fins da lei) para converter-se em mero instrumento de arrecadação [...]. A era pós-moderna, ao substituir os paradigmas existentes por um outro paradigma, o da informalidade, o da deslegalização, pôs em questão, como vimos, a crença em grandes princípios constitucionais até então indiscutíveis, como a segurança, a capacidade econômica subjetiva e a justiça. [...] Sobretudo não se pode admitir a sobreposição da praticidade sobre a justiça, o abandono dos compromissos do Estado Democrático de Direito. [...] A praticidade não tem primazia sobre a justiça. (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo*. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 100. São Paulo: Dialética, janeiro de 2004, p.65-80).

⁸ FERRAZ, Luciano. “Direito Administrativo”. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 28-29.

Sob o viés do Direito Tributário, a professora MISABEL DERZI tece considerações semelhantes sobre essa transformação do agir administrativo. Leciona que, com a crise do Estado moderno, no seio de um Estado Social, advêm os parâmetros de uma nova Administração, menos opressiva, chamada “concertada” e o sistema tributário se torna, cada vez mais, complexo e corporativo. Considera que as razões dessas características são múltiplas, mas de um lado, apresentam-se fortes os mecanismos inclusivos e igualitários inerentes à democracia; por outro lado, o corporativismo marca a fragilidade do Estado em face de grandes interesses, que se escondem por detrás daqueles benefícios e regimes especiais pretensamente inclusivos.⁹ Observa a professora que a Administração Tributária é um espaço em que, outrora, se admitia apenas o unilateralismo e supremacia do Estado, mas, presentemente, reconhece-se um direito de participação do cidadão.¹⁰

A principal função da procedimentalização da atividade administrativa consiste na atribuição de legitimidade às atuações do Estado que produzem efeitos na esfera jurídica dos cidadãos. O poder estatal, em si mesmo, é autoritário, mas, tendo em vista que a imperatividade do ato se apresenta como resultado de um processo em que houve o confronto de vários interesses, direitos e deveres, mediante o qual se chegou a um ponto de convergência, é possível superar essa ideia de imperatividade unilateral.¹¹

Além da legitimidade abstrata do exercício do poder, o Estado Democrático de Direito demanda uma legitimação concreta, a qual é alcançada por meio da procedimentalização de determinadas atuações estatais ou da existência de processos de controle de tais atividades, com a viabilização da participação dos administrados na produção de alguns atos a serem praticados

⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 462.

¹⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 465. Ela dá notícia, ainda, que o XX Relatório do Conselho de Impostos da França, intitulado “As Relações entre os Contribuintes e a Administração Tributária”, de 2002, demonstra a profunda transformação por que passam, na hora presente, as relações do Estado com os contribuintes, antes fortemente impregnadas de opressão e unilateralidade. Ressalta que tem se procurado, em toda parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento do tributo, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional. E, entre as estratégias das Administrações apontadas para reforçar o consentimento ao tributo, cumpre trazer à baila a “maior procedimentalização da Administração Tributária, de modo a propiciar que os atos administrativos de revisão do lançamento, mesmo eles, resultem de um procedimento mais participativo para o contribuinte. Isso sem prejuízo de um posterior contencioso, iniciado após a notificação do lançamento ou de sua revisão” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 465).

¹¹ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 70.

pelas autoridades administrativas, os quais venham a interferir em sua esfera jurídica.¹²

Na esteira da doutrina de NIKLAS LUHMANN,¹³ é mister compreender o processo administrativo como um fórum para a legitimação da decisão, haja vista que os dados que emergem no curso do procedimento e a própria participação das partes permitem saber se a decisão é correta e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades apontadas na lei. Assim, do debate dialético havido no processo emerge uma nova imperatividade, aquela que se apresenta como o resultado do confronto de diversos interesses, direitos e deveres, superando-se a ideia pura e simples de imperatividade unilateral.¹⁴

Considera-se, portanto, que o processo administrativo fiscal disciplina, ao mesmo tempo, o exercício das prerrogativas públicas, legitimando o exercício do poder da Administração, bem como o exercício de direitos subjetivos importantes por parte do particular, como o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal. Eis a tríplice face do processo administrativo tributário: cuida-se de instrumento de exercício do poder, de controle, além de se consubstanciar em mecanismo de proteção dos direitos e garantias dos administrados.

É nesse contexto que a temática de nossa pesquisa será abordada.

Reconheça-se: a discussão relacionada à possibilidade ou não de a autoridade administrativa examinar a constitucionalidade de ato normativo é histórica, dividiu a doutrina nacional e estrangeira, e até hoje enseja amplos debates, não havendo, até então, uma posição definitiva por parte do Poder Judiciário.

O Supremo Tribunal Federal, em algumas oportunidades, já admitiu que o Chefe do Poder Executivo afastasse a aplicação de lei considerada inconstitucional. Após a Constituição de 1988, contudo, com a ampliação do rol dos legitimados para a Ação Direta de Inconstitucionalidade, algumas decisões daquele Tribunal parecem sinalizar para a impossibilidade de que a Administração deixe de aplicar normas legais vigentes e eficazes, pois tal competência seria exclusiva do Poder Judiciário.

Apesar da falta de posição precisa da Corte Constitucional, há vasta doutrina no sentido da legitimidade. Prega-se o poder-dever da Administração de deixar de aplicar a norma se, a seu juízo, esta estiver em desconformidade com a Carta Maior, por força do princípio da supremacia da Constituição. Argumenta-se, ainda, que a defesa, no processo administrativo,

¹² ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 14-15.

¹³ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento*. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: UNB, 1980, 26-27.

¹⁴ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 65-66.

alçado a garantia constitucional, deveria ser ampla, não podendo o julgador deixar de analisar os argumentos dos contribuintes litigantes que propugnam a inconstitucionalidade das normas de tributação.

Noutro giro, apesar da abalizada corrente doutrinária, as normas que regem os órgãos julgadores, de cada ente tributante, via de regra, vedam tal comportamento. É nesta mesma senda a orientação que vem sendo adotada pela quase totalidade das decisões administrativas proferidas em sede dos litígios tributários.

Tal descompasso entre essa corrente, que, repise-se, conta com grandes tributaristas e constitucionalistas, e a jurisprudência administrativa, torna o objeto do estudo ainda mais instigante, sobretudo se se levar em conta que os argumentos levantados pela corrente oposta, que nega a possibilidade de que a autoridade administrativa afaste a lei ao fundamento de sua inconstitucionalidade, estão fulcrados nos princípios da segurança jurídica, da separação dos poderes e na necessária preservação da estabilidade das relações entre o Fisco e o contribuinte.

Realmente, sustenta-se que os julgadores administrativos não podem deixar de aplicar normas sob o argumento de que violam a Constituição, por estarem exercendo cargos do Poder Executivo e não poderiam, destarte, negar aplicação a uma lei ou decreto, pela presunção natural de legalidade, que só poderia ser contrariada por manifestação do Poder Judiciário.

Essa linha de pensamento, que vem se fortalecendo após o advento da Constituição da República de 1988, aduz que permitir ao Poder Executivo negar a eficácia de determinada norma jurídica seria consagrar tese perigosíssima, que poderia colocar em risco a nossa democracia, que possui uma vocação histórica para o autoritarismo.¹⁵

A rigor, portanto, a questão não é nova. Todavia, se estudada sob o enfoque da segurança jurídica, da moralidade administrativa, da confiabilidade no ordenamento jurídico, sugere inúmeras indagações. Deve-se admitir, outrossim, que apesar da discussão ser antiga e controversa, não é abordada com profundidade nas obras dos juristas tributários e constitucionalistas. Não se tenha dúvida: cuida-se de tema em aberto, que merece aprofundamento teórico.

Se admitida a possibilidade da rejeição da lei pelo Poder Executivo, no âmbito do processo administrativo tributário, preocupa-nos situações delicadas que poderiam ocorrer,

¹⁵ VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*. Ed. Cejup, Belém: 1999, p. 347. Para Veloso, “permitir que este poder [o Executivo], *ex propria auctoritate*, cancele a eficácia de norma jurídica, porque reputa contrária à Constituição, é consagrar tese perigosíssima, que pode pôr em risco a democracia, num País em desenvolvimento, como o nosso, com tantas e tão graves limitações e carências, com uma vocação histórica – e até o momento incontrolável – para o autoritarismo, com um executivo verdadeiramente formidável e imperial, significando o princípio da divisão de poderes quase uma letra morta no texto Magno”.

como o reconhecimento posterior da constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, daquele mesmo ato normativo que teve sua aplicação negada.

Lado outro, admitindo-se a impossibilidade de tal conduta da autoridade julgadora administrativa, aparece a intrincada questão acerca da recepção de julgados dos Tribunais pelos Conselhos de Contribuintes. É dizer, na medida em que a Corte Constitucional declara a inconstitucionalidade de uma lei no controle difuso, tradicionalmente considerado *inter partes*, elidindo a presunção de constitucionalidade do mencionado ato normativo, faria sentido em se obstar que o conselheiro afaste a aplicação desse ato normativo?

Indo mais além, considerando a expectativa normativa gerada ao contribuinte, a necessidade de proteção da confiança, em sua vertente de confiabilidade no ordenamento jurídico, o princípio da moralidade administrativa, e que a norma legal submetida ao STF no âmbito do controle difuso não mais possui a presunção de constitucionalidade, muito pelo contrário, poder-se-ia considerar que o órgão decisório administrativo está obrigado a afastar a norma inconstitucional?

A questão acerca da possibilidade ou não da análise da constitucionalidade pela Administração judicante torna-se ainda mais complexa se considerarmos que a Fazenda Pública, vencida na esfera administrativa com a declaração de inconstitucionalidade da norma de tributação, não poderia levar essa discussão ao Poder Judiciário. Cuidar-se-ia de verdadeiro conflito, sem a possibilidade de uniformização jurisprudencial e que poderia gerar prejuízo insuperável ao Fisco.

Em outras palavras, imagine-se que o órgão julgador rejeite a aplicação de norma que considere inconstitucional, mas, posteriormente, o STF a julgue constitucional. Diante do fato de que a Fazenda Pública não poderá recorrer ao Poder Judiciário, a impossibilidade de uniformização das decisões geraria uma instabilidade no sistema, pondo em cheque o próprio Estado Democrático de Direito.

Ou seria o caso de se permitir, em caso de derrota da Administração na esfera administrativa, o seu acesso ao Poder Judiciário, inafastável segundo o art. 5º, inciso XXXV, da Carta Fundamental, e sob pena de violação ao princípio da isonomia, na medida em que o contribuinte tem sempre esse direito? Mas isso não contribuiria ainda mais para a desvalorização do processo administrativo tributário e para a sensação de insegurança do particular que confia na definitividade da decisão administrativa proferida em seu favor?

A doutrina pátria clássica não poupou esforços na busca de uma solução, chegando a defender a possibilidade de a Fazenda Pública ingressar no Poder Judiciário para obter a

reforma ou a anulação da decisão administrativa desfavorável. Trata-se de outra matéria muito polêmica, haja vista que, para a majoritária doutrina, tal possibilidade implica no desprestígio do processo administrativo, na ofensa à moralidade da Administração, e na própria confiabilidade do administrado nos comportamentos do Poder Público.

Novamente, a questão remete a princípios e regras de grande relevo, que demandarão análise acurada, principalmente considerando-se a linha de pesquisa proposta e a complexidade das discussões que envolve.

Não se pode perder de vista que um órgão administrativo julgador não deixa de ser um órgão da administração pública e, portanto, não teria cabimento, *a priori*, que a Administração vá a juízo pedir a revogação daquela decisão.

Na realidade, a ação da Fazenda Pública, que chegou a constar de anteprojetos de Código de Processo Tributário, objetivava, igualmente, o fim do recurso hierárquico, que era considerado instrumento autoritário, que abalaria a confiança do contribuinte que litiga na seara administrativa.

Segundo RICARDO LOBO TORRES, a antinomia entre o recurso hierárquico e a segurança que deve presidir relações processuais e a necessidade de se proteger a confiança do contribuinte levou diversos reformadores a propor a instituição de um sistema híbrido, que nem é o do contencioso administrativo nem o da unidade de jurisdição. As propostas de reforma se resumiam na abolição do recurso hierárquico e na possibilidade de a Fazenda Pública propor ação de revisão do julgamento tributário administrativo.¹⁶

O anteprojeto do Código Tributário Nacional de RUBENS GOMES DE SOUSA criava um canal de comunicação entre o processo administrativo e o jurisdicional, possibilitando que Fazenda Pública ingressasse em juízo contra a decisão a ela desfavorável. Todavia, a Comissão que reviu o anteprojeto, contrária a essa ideia, retirou tal previsão. É interessante notar que permanece um resíduo da posição do jurista no artigo 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional que prescreve que “*extinguem o crédito tributário: a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva, na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória*”. Ora, se a decisão extingue o crédito, é porque ela é favorável ao contribuinte; portanto, esta ação anulatória seria aquela da Fazenda Pública prevista anteriormente no anteprojeto.

É por isso que a formação da coisa julgada administrativa, o cabimento do recurso

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 170.

hierárquico no processo administrativo fiscal e a possibilidade de que os órgãos julgadores da Administração afastem atos normativos que estariam em desconformidade com a Constituição são questões umbilicalmente ligadas, que demandam um estudo específico e concatenado.

Todas essas questões são extremamente controversas, de grande interesse prático e exigem uma pesquisa específica, tendo como pano de fundo a segurança jurídica, a estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte, a lealdade, a boa-fé e a moralidade administrativa.

De antemão, é bom que se diga que, na esteira do magistério de ALBERTO XAVIER, muito embora as questões já tenham sido discutidas noutros países, é delicada a invocação da doutrina e jurisprudência estrangeira, tendo em vista a diversidade de sistemas de relação entre Poder Executivo e Poder Judiciário, bem como as especificidades dos modelos de “justiça administrativa”, sobretudo em matéria fiscal. Some-se ao fato de que parte substancial do Direito Tributário brasileiro tem assento direto na própria Constituição.¹⁷

Certo é que, ao elevar para a Constituição da República de 1988 o processo administrativo, equiparando-o ao judicial, para obediência aos princípios processuais retores da ampla defesa e do contraditório, além da razoabilidade e dos meios que garantam celeridade na tramitação, o constituinte deu ao processo administrativo fiscal *status* de função judicante, cuja valorização inegavelmente o coloca como meio de acesso à ordem jurídica justa.

A presente linha de investigação tem em vista, pois, contribuir para o enfoque do processo administrativo como garantia fundamental, como instrumento estabilizador da complexidade social e como legitimador da decisão do Poder Público.

A adoção de critérios jurídicos para sustentar o Processo Administrativo Tributário tem contribuído para fortalecê-lo como entidade caracterizadora de caminho a ser utilizado para o encontro de um melhor relacionamento do Fisco como receptor da carga tributária, por impor confiança e respeitabilidade às decisões por ele provocadas, decisões que só ganharão foro de veracidade se forem consignadas com vínculos aos princípios da legalidade e moralidade.¹⁸

Daí a necessidade de se empreender uma reconstrução conceitual do fenômeno procedimental, no marco do paradigma do Estado Democrático de Direito. Pretende-se, assim, no presente trabalho, ressaltar a importância do processo tributário administrativo como elemento estabilizador das relações humanas e, em especial, da relação contribuinte-Estado.

Para tanto, o texto foi estruturado da seguinte forma:

¹⁷ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 67.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. “Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 80.

- a)** No primeiro capítulo, delinea-se os fundamentos do processo tributário administrativo. Traça-se sua origem histórica no ordenamento jurídico brasileiro objetivando-se analisar a evolução do sistema de garantias do contribuinte perante os atos administrativo-fiscais. Após, desenvolve-se o estudo da processualidade administrativa, com a finalidade de demonstrar que, para suportarmos a complexidade da sociedade de risco, a procedimentalização da atividade estatal é medida indispensável, sendo de suma importância a valorização dos mecanismos garantidores da participação do cidadão na tomada de decisões. Buscar-se-á demonstrar que a processualidade administrativa pode atuar como instrumento mitigador de frustrações e legitimador da atuação estatal;
- b)** O segundo capítulo cuida da análise de dois pressupostos essenciais, quais sejam: o cabimento do recurso hierárquico no processo administrativo tributário e a possibilidade de que a Fazenda Pública ingresse em juízo contra a decisão administrativa definitiva proferida em prol do contribuinte;
- c)** No capítulo 3, assentado nas premissas colocadas no segundo capítulo, procurar-se-á demonstrar a melhor doutrina acerca da possibilidade da apreciação da constitucionalidade da lei no âmbito do processo administrativo fiscal;
- d)** Ao fim e ao cabo, são apresentadas as conclusões deste estudo, permeadas por uma síntese dos principais temas abordados em cada um dos capítulos.

CAPÍTULO 1

OS FUNDAMENTOS E A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

1.1. ASPECTOS HISTÓRICOS NO BRASIL

1.1.1. Brasil Colônia

A partir de 1530, o governo português implantou, no Brasil colônia, o sistema de Capitânicas Hereditárias,¹⁹ isto é, de feudos concedidos a nobres, militares e burocratas, com ampla autonomia administrativa, limitando-se a Coroa portuguesa a cobrar neles alguns poucos tributos, como discriminado nos forais e nas cartas de doação. Entende-se que os órgãos julgadores administrativo-tributários no Brasil se originaram com a instalação dessas capitânicas e com a designação, para cada uma delas, de um Provedor da Fazenda Real que coordenava o ato de lançamento, a fiscalização e arrecadação de tributos, como também exercia funções judicantes nos processos administrativos fiscais.

Num período em que vigoravam as instituições portuguesas e a colônia se sujeitava à legislação portuguesa, codificada nas Ordenações, o regime de administração adotado era o municipalista, tradicional no desenvolvimento político luso. Lembra MOREIRA NETO que

restam nomes e vestígios, como o *foral*, a *câmara municipal*, bem como o juiz ordinário ou *de-fora*, os *corregedores* e *ouvidores do Rei*. A estes magistrados era conferida a jurisdição administrativa, que ia até o ponto de anular as posturas ilegais das Câmaras Municipais. Das decisões dos corregedores e ouvidores do Rei cabiam recursos para os tribunais superiores, que eram a Casa da Suplicação, em Lisboa, e a Relação do Porto, nesta Cidade.²⁰ (grifos no original)

¹⁹ As Capitânicas Hereditárias eram “doadas, por cartas de doação, sendo inalienáveis, porém transmissíveis por herança ao filho varão mais velho (daí o nome capitânicas *hereditárias*). As terras doadas podiam ser arrendadas ou aforadas, pelo foro ou tributo que entendesse cabível o donatário. As *cartas de doação* eram seguidas das *cartas forais*, que especificavam os direitos, foros, tributos e coisas que se pagariam ao rei e ao capitão hereditário e governador. Os dois documentos constituíam o estatuto da capitania, onde constavam os privilégios e os deveres dos donatários. Este atuava como governador, com *poderes administrativos* exercidos sobre *coisa pública*, já que a capitania não era de propriedade do capitão, a não ser quanto a uma pequena parcela. Sendo coisa pública, a capitania era inalienável, podendo repartir-se em *sesmarias*” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. “500 anos de Direito Administrativo Brasileiro”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, janeiro/fevereiro/março, 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 30 de novembro de 2011).

²⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Contencioso Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 16.

No ano de 1549,²¹ Tomé de Souza, chegando à colônia para instalar o Governo-Geral, trouxe consigo o primeiro Provedor-Mor da Fazenda Real no Brasil, que possuía a função de, entre outras atribuições, julgar os recursos contra as decisões dos Provedores da Fazenda Real de cada uma das capitânicas.²² Neste encargo, o Provedor-Mor era auxiliado por dois “letrados”, com a titulação de juizes dos feitos da Fazenda Real. Na ausência de pessoas letradas, escassas à época, poderiam ser nomeados, para esses postos, leigos da confiança do Provedor-Mor.

É de se observar que, já nessa época, o julgamento em grau de recurso ocorria através de um tribunal de deliberação coletiva.²³ Todavia, não é difícil perceber que, composta de unidades de arrecadação e fiscalização das capitânicas, autônomas e desarticuladas entre si, a organização fazendária acabava por ensejar diversas deficiências e abusos de caráter crônico, também presentes nas alfândegas e municipalidades.

Tal sistema vigorou por mais de duzentos anos, quando, no reinado de D. José I, por Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, foi criado o Erário Régio em Portugal e se iniciou, na colônia, a substituição das Provedorias da Fazenda Real pelas Juntas da Administração e Arrecadação da Real Fazenda, conhecidas também por Juntas da Real Fazenda. A idéia era centralizar e ampliar os poderes da fazenda real portuguesa.²⁴ Assim, os julgamentos eram feitos nas duas instâncias por órgãos colegiados, haja vista que, tanto as Juntas da Real Fazenda

²¹ As Capitânicas Hereditárias foram formalmente extintas em 28 de fevereiro de 1821. No decorrer da história, conforme iam fracassando, retornavam para o governo português, o qual alterava suas dimensões, conferindo novos contornos para as províncias de Portugal que faziam limite com o Oceano Atlântico. Estavam moldados os atuais Estados litorâneos. A metrópole, ao compreender os riscos e dificuldades de seu projeto colonizador, decidiu que era melhor centralizar o governo da colônia nas mãos de uma única pessoa. Em 1548, enviou o primeiro Governador-Geral, Tomé de Sousa. Sobre o assunto, vale conferir: LACOMBE, Américo Jacobina. *Capitânicas hereditárias*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1978.

²² Até 1549, não fora baixado regimento para tais provedorias. Em 1549, quando foi criada a Provedoria Mor da Fazenda Real, com sede na Bahia, chefiada por Antônio Cardoso de Barros, é que a Coroa baixou regimentos para este e para os provedores das capitânicas. O provedor continuava como juiz da alfândega, seu chefe, coadjuvado pelo escrivão da alfândega, o feitor, o meirinho do mar, o juiz da balança e alguns guardas. Além das atribuições meramente fiscais, os provedores deviam também agir como representantes do Rei em outros assuntos, inclusive na defesa militar. Comandaram, muitas vezes, a defesa das capitânicas contra corsários e invasores, lideraram bandeiras em busca de metais preciosos, como Brás Cubas e Francisco Monteiro, e enfrentaram motins populares. E ainda tinham que cobrar impostos (BRASIL. Receita Federal do Brasil. <www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/aduana/evolucao/default.asp> Acesso em: 02 de fevereiro de 2012).

²³ MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro. *Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda: breves considerações*, ementário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, regimentos internos, legislação de apoio. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, p.21.

²⁴ Tentava-se, assim, evitar a dispersão existente das cobranças e despesas que tornava impossível uma gestão completa e sistemática das contas públicas. Com efeito, a fiscalização exercida, até aqui, sobre as rendas do Estado era pouco eficaz permitindo a fuga ao pagamento de impostos e o enriquecimento por parte de alguns oficiais do fisco. Presidia ao Erário Régio o Inspector-Geral do Tesouro que ficava imediatamente subordinado ao rei. Foi seu 1º Inspector-Geral o Conde de Oeiras, depois Marquês de Pombal, Sebastião José de Carvalho e Melo, desde a sua criação até 1777, altura em que foi afastado de todas as funções que desempenhava após a morte de D. José I.

como a Junta do Real Erário, órgão superior, eram compostas por vários membros. MIRANDA registra algumas peculiaridades do sistema nesse período:

É bem verdade que existiram outros órgãos encarregados de julgamentos fiscais em matérias especializadas: ‘juizes conservadores’ para os assuntos relativos aos ‘contratos’ do sal, das baleias, da administração da Junta do Comércio Geral e outros, bem como as ‘Mesas de Inspeção do Açúcar e do Tabaco’, que também tinham poderes judicantes. Isso, possivelmente, pode ter acarretado freqüentes conflitos de jurisdição durante o Período Colonial, dos quais, de vez em quando, se encontram vestígios na documentação remanescente.

Existiu, também, na Bahia, enquanto sede do governo da colônia, um órgão denominado Conselho da Fazenda, presidido pelos vice-reis, e integrado pelo Provedor-Mor da Fazenda Real, pelo Procurador da Fazenda Real na Relação (tribunal civil e criminal), e por dois ou mais desembargadores da mesma Relação. Entretanto, excepcionalmente, processos fiscais foram apreciados por esse Conselho; na esmagadora maioria das vezes, o Conselho ocupou-se de assuntos referentes à administração tributária e à determinação de medidas específicas de fiscalização e de prevenção do contrabando.

Cumprir notar que, em todo o período colonial, a maior parte dos tributos não era arrecadada diretamente pelo fisco, mas, sim, por intermediários – os ‘rendeiros’, ‘contratadores’ ou ‘arrematantes’ –, que adquiriam, em licitação pública, por preço fixo, o direito de arrecadar impostos em áreas previamente delimitadas, fosse uma capitania, uma comarca ou o ‘termo’ de uma vila. Dos lançamentos e exigências tributárias desses contratadores podiam os contribuintes se defender levando a questão para a alçada das provedorias e, mais tarde, das juntas. Assim, a maior parte dos processos fiscais se originaria do choque de interesses entre contribuintes e intermediários a serviço do fisco. Mas, quando esses intermediários não conseguiam pagar o preço, fixado nas licitações, pelos ‘contratos’, o fisco agia contra eles e seus fiadores com rigor extremo, seqüestrando-lhes os bens e levando-os à hasta pública. Foi o que ocorreu com o célebre João Rodrigues de Macedo: primitivo proprietário da Casa dos Contos de Ouro Preto, cujo prédio foi incorporado à Fazenda Real em pagamento do saldo devedor do seu contrato.²⁵

Em 1808, com a vinda da família real para o Brasil, as Juntas da Real Fazenda sofreram transformações e as instituições existentes da metrópole serviram de modelo para criação de órgãos semelhantes na colônia. Instala-se a pesada estrutura do Erário Régio, com todas as suas funções de normatização, controle e coordenação central da administração tributária. É digno de nota que o antigo Erário Régio Português, transferido para o Rio de Janeiro no próprio ano de 1808, foi a origem do Ministério da Fazenda.

O Alvará de 28 de junho de 1808, com força de lei,²⁶ disciplinou as novas instituições coloniais e criou o Conselho de Fazenda com o escopo de centralizar o julgamento de

²⁵ MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro. *Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda: breves considerações*, ementário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, regimentos internos, legislação de apoio. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, pp. 22-23.

²⁶ “Alvará - de 28 de Junho de 1808: Crêa o Erario Regio e o Conselho da Fazenda. Eu o Principe Regente faço saber aos que este Alvará com força de Lei virem, que sendo indispensavel nas actuaes circunstancias do Estado estabelecer quanto antes nesta Cidade Capital um Erario ou Thesouro Geral e Publico, e um Conselho da minha Real Fazenda, para a mais exacta administração, Arrecadação, Distribuição, Assentamento e Expediente della, de que pende a manutenção do Throno, e o bem commum dos meus fieis vassallos; pois que as dilações em semelhantes negocios são de gravissimas consequencias: tendo por uma parte consideração à utilidade que resultou à minha Real Fazenda da observancia das saudaveis Leis de 22 de Dezembro de 1761; e por outra parte à bem entendida economia, com que, nas presentes e inevitaveis urgencias, devem ser formados os provisionaes

processos, constituindo-se em um órgão julgador de última instância administrativa, ao qual estavam subordinadas as Juntas da Real Fazenda. Tal tribunal tinha um presidente (coincidia com o do Erário Régio) e dois conselheiros. Na colônia, o Erário Régio consistia em um órgão superior dirigido pela Mesa do Erário, composta pelo Ministro da Fazenda (presidente) e ainda integrada pelo tesoureiro-mor e pelo escrivão da receita.

O Conselho de Fazenda, com jurisdição graciosa e contenciosa, tinha muitas limitações e deficiências, sendo sempre dependente e atuante com parcialidade, inexistindo quaisquer garantias processuais aos administrados. BONILHA tece críticas no sentido de que essa organização político-administrativa absolutista do período colonial, que desconhecia a separação de Poderes, “*nada apresentou de útil e relevante para a tutela dos interesses dos contribuintes, praticamente indefesos ante as abusivas cobranças de impostos e derramas causadoras de desespero e revolta*”.²⁷

1.1.2. Brasil Império

Declarada a Independência, o então Imperador D. Pedro I outorgou a Constituição, em 25 de março de 1824. Com nítida influência das Constituições francesas pós-revolucionárias e inspirada nas ideias de Benjamin Constant, que pregava a existência de quatro poderes, a Carta brasileira instituiu, ao lado do Poder Executivo, do Poder Legislativo e do Poder Judiciário, o Poder Moderador, situando-se este hierarquicamente acima, de maneira a ser responsável pelo equilíbrio dos demais. De caráter político, o Poder Moderador seria exercido pelo Imperador, com o auxílio de um Conselho de Estado.

Leciona PAULO BONILHA,²⁸ relativamente à tutela dos contribuintes, que o projeto da Constituinte de 30 de agosto de 1823, ao tratar da Fazenda Nacional, preconizava que o juízo e execução em matéria de Fazenda seguiria a mesma regra que o juízo e execução dos

estabelecimentos da Administração Pública e Fiscal: conformando-me com o parecer de pessoas do meu Conselho, inteligentes e litteratas, de sã consciencia, zelosas do meu real serviço, e do bem commum: sou servido reduzir provisionalmente a uma só e única jurisdição todas as cousas, ou negocios da minha Real Fazenda que foram dependentes até agora das jurisdições voluntaria e contenciosa, exercitadas pelas Juntas da Fazenda e da Revisão da antiga divida passiva desta Capitania, creando em logar dellas um Erario Regio e Conselho da Fazenda, por onde unica, e primitivamente se expeçam todos os negocios pertencentes à Arrecadação, Distribuição e Administração da minha Real Fazenda deste Continente e Dominios Ultramarinos pela maneira seguinte: [...]” (BRASIL. Leis etc. Coleção das Leis do Brazil de 1808. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1891. pp. 74-90).

²⁷ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 18.

²⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 19.

particulares, sem privilégio de foro. Todavia, tal tentativa de limitar os privilégios do Erário Real acabou não prevalecendo no texto da Constituição Imperial de 1824.

Ao tempo do Império, o Brasil conheceu o regime de dualidade de jurisdição, com a existência, pois, de um contencioso administrativo, inspirado em grande parte na experiência francesa.²⁹ Isso porque, na cúpula e na essência do contencioso administrativo estava o Conselho de Estado, que desempenhava duas funções distintas, com atribuições de orientação governamental e administrativa e, ainda, como órgão da Justiça Administrativa, competente para dirimir as controvérsias entre a administração e os particulares.³⁰

Consoante o escólio de BRANDÃO CAVALCANTI, no Brasil Império, teve o Conselho de Estado diversas organizações e finalidades e em torno de sua criação e supressão, lutaram os partidos. Os Conservadores viam na sua existência a própria essência do Poder Moderador, base do regime constitucional do Império. Segundo o jurista, “*por aí se vê como*

²⁹ O Regime de Dualidade de Jurisdição é o próprio da justiça administrativa ministrada por autoridades administrativas em função de tribunal. Também chamado sistema francês, constitui o sistema do contencioso administrativo, originariamente adotado na França, de onde se propagou para outras nações. Objetivando prevenir a ingerência dos corpos judiciários nos negócios administrativos, a Revolução Francesa de 1789 editou a Lei nº 16, de 24 de agosto de 1790, estabelecendo que “as funções judiciárias são distintas e ficarão sempre separadas das funções administrativas. Os juízes não poderão, sob pena de prevaricação, perturbar, por qualquer forma, as operações dos corpos administrativos”. Viu-se aí o intuito de vedar aos órgãos judicantes, não somente interferência direta nos negócios da Administração, como também a apreciação de questões que deles nascessem. Pelo regime do contencioso administrativo, a Administração Pública é o próprio juiz dos seus atos, posta acima de qualquer controle jurisdicional. A Constituição Francesa de 1921 criou tribunais administrativos regionais e um Conselho de Estado, como órgão supremo dessa jurisdição (ainda sobre o assunto vide: ARANHA, Luiz Ricardo Gomes *et alii*. *Da Especialização da Justiça Administrativa*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1974, pp. 21-23). Luísa Cristina Pinto e Netto também tece considerações acerca dos motivos que levaram à instauração do contencioso administrativo francês: “[...] na concepção liberal, a separação das funções do Estado ganhou foros de dogma, foi-se construindo a ideia de que a separação de poderes possui valor absoluto, é fim em si mesma. Na França, berço da Revolução, a valorização da separação de poderes foi muito forte, fazendo com que se entendesse que os conflitos envolvendo a Administração deveriam ser dirimidos por ela própria, mediante tribunais administrativos, pois a ideia era separar totalmente a Administração da Justiça. Chegou-se a entender que julgar conflitos em que a Administração estava envolvida era administrar e não propriamente julgar, razão pela qual tais conflitos não podiam ser confiados aos tribunais comuns, sob pena de se estar a ferir a separação dos poderes pela entrega a tribunais de atividade administrativa. Havia, ainda, a desconfiança formada no Antigo Regime com relação aos juízes, fazendo com que fosse desejável não submeter os atos da Administração a julgamento por juízes comuns [...]. Neste contexto, surgiu, na França, ligado indissociavelmente ao desenvolvimento teórico do Direito Administrativo, o chamado contencioso administrativo, consolidando para a Administração o privilégio mencionado de julgar-se a si própria. O contencioso administrativo foi uma ideia utilizada pelos revolucionários, a pretexto de que seria preciso garantir à Administração agir sem entraves; criado com este fim, possibilitou a concentração e centralização do poder político, na medida em que colocou a Administração independente do Poder Judicial. A subtração da Administração ao controle dos tribunais, ou seja, do Poder Judiciário, como dito, representou ruptura do esquema teórico oferecido pela separação dos poderes. De fato, o Judiciário deixava de desempenhar função materialmente judicial, qual seja a de julgar os litígios envolvendo a Administração, que eram confiados a ela própria, confundindo-se função judicial com função administrativa, em virtude da presença daquela como parte do conflito” (PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, pp. 40-41).

³⁰ Tecendo completas considerações acerca da França como berço do contencioso administrativo, bem como sobre o processo administrativo tributário francês, vale conferir AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário* – e o problema da supressão do contraditório. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pp. 323-347.

*era restrita a função administrativa do Conselho. As suas atribuições eram mais de caráter político. Bem longe dos Conselhos de Estado como o da França, onde múltiplas sempre foram as atribuições contenciosas administrativas.*³¹

Realmente, num primeiro momento, apesar de constante da Carta de 1824, em seu artigo 137, o Conselho de Estado tinha meras funções consultivas do Imperador, auxiliando com informações, pareceres e conselhos em relações a questões governamentais.³²

A Lei de 4 de outubro de 1831 extinguiu o Conselho da Fazenda, tendo suas atribuições sido divididas entre o Tribunal do Tesouro Público Nacional e os juízes territoriais. Isso representou um retrocesso na evolução do contencioso administrativo.³³

Embora o recém-criado Tribunal do Tesouro só detivesse jurisdição voluntária e a extinção dos vários órgãos de contencioso administrativo prenunciasse a consolidação da unidade de jurisdição no Judiciário, alguns motivos retardaram tal modificação na área tributária. Em primeiro lugar, ante a inconveniência de que se ressentiria a Fazenda por condenações que a obrigavam a indenizar os autores, sobreveio medida legal que limitou a competência judicial. Além disso, o Presidente do Tribunal do Tesouro fez expedir provisão de 24 de outubro de 1834, reinvidicando e reassumindo a jurisdição contenciosa das causas fiscais, mesmo em afronta às competências dos juízes e tribunais.³⁴

Já o Conselho de Estado, que havia sido dissolvido pelo Ato Adicional de 1834, foi restabelecido por D. Pedro II, com a edição da Lei nº 234, de 23 de novembro de 1841. Passou a ser composto por dez Conselheiros vitalícios, podendo os Ministros de Estado ter assento nele. Continuou a exercer as mesmas funções consultivas de outrora, em todos os negócios em que o Imperador houvesse por bem ouvi-lo. No entanto, o Decreto nº 124, de 5 de fevereiro de 1842, atribuiu-lhe função contenciosa.

³¹ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Instituições de Direito Administrativo Brasileiro (Parte Especial)*. 2ª edição, II Volume, Editora Freitas Bastos, Rio de Janeiro: 1938, p. 735-736.

³² “A função do Conselho de Estado era meramente consultiva e, mesmo quando apreciava questões contenciosas, a sua manifestação ficava sujeita à decisão do Imperador. Segundo Visconde de Uruguai, em seus Ensaios sobre Direito Administrativo, edição de 1960, p. 152, ‘posto que fosse uma corporação meramente consultiva e sem jurisdição própria, não era todavia um auxiliar administrativo perfeito e completo, um Conselho de Estado semelhante ao da França, de Portugal e da Espanha, e ao nosso de hoje. Não era dividido em seções. Não trabalhava com Ministros. Era uma criação tão especial, tão original, como a do Poder Moderador, suscitada pela ideia deste’” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. 500 anos de Direito Administrativo Brasileiro. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, janeiro/fevereiro/março, 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 30 de novembro de 2011).

³³ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Instituições de Direito Administrativo Brasileiro (Parte Especial)*. 2ª edição, II Volume, Editora Freitas Bastos, Rio de Janeiro: 1938, p. 732.

³⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 20.

BONILHA afirma que estava em marcha a restauração da dualidade de jurisdição, com a ampliação do contencioso administrativo para todas as causas relacionadas com a atuação do Poder Executivo. A grande maioria dos administrativistas do Império, com os olhos postos no contencioso administrativo francês, exaltava as virtudes do sistema, justificando-o como indispensável em um regime que se norteava pelo princípio da separação dos poderes, visto que a administração do Poder Executivo tornar-se-ia impossível ou dependente, se houvesse, entre ela e os cidadãos, outro poder que decidisse.³⁵

A separação entre o contencioso administrativo e o contencioso judiciário era feita pelo exame de cada caso específico, não havendo uma pré-fixação legal. Os critérios de determinação foram se firmando mais pela doutrina e pela jurisprudência do que pela legislação do Império. Em princípio, pode-se dizer que eram da competência do Poder Judiciário as causas de Direito Civil (questões entre particulares) e de Direito Penal, ficando a matéria administrativa na competência do contencioso administrativo. Dentre os critérios complementares de competência, ressalte-se o principal, que atribuía ao Poder Judiciário a competência para julgar as questões sobre atos de gestão (quando o Estado aparece na condição de simples contratante, equiparado ao particular), e ao contencioso administrativo a competência para solucionar as causas sobre atos de império (quando a ação do Estado reveste a característica de autoridade pública).³⁶

O Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850, criou a Diretoria-Geral do Contencioso, que assumiu a competência para a apreciação dos feitos fiscais. Posteriormente, com o advento do Decreto 870, de 1851, o contencioso administrativo também foi atribuído às Tesourarias da Fazenda³⁷ com competência para julgar recursos³⁷ contra decisões das repartições fiscais, para impor multas e até mesmo seqüestro de bens dos devedores.

³⁵ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 21.

³⁶ ARANHA, Luiz Ricardo Gomes *et alii*. *Da Especialização da Justiça Administrativa*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1974, p. 26.

³⁷ Também chamadas de “Tesourarias das Províncias”, foram criadas, uma em cada província, pela Lei de 4 de outubro de 1831, para substituir as Juntas da Fazenda Nacional, velhas repartições que haviam sido herdadas do Brasil Colônia, quando então se denominavam Juntas da Real Fazenda. As Tesourarias da Fazenda tinham como finalidades a administração, a arrecadação, a distribuição, a contabilidade e a fiscalização de todas as rendas públicas da província respectiva. Eram dirigidas por um Inspetor, auxiliado por um Contador e um Procurador Fiscal. A partir do Decreto nº 736, de 1850, só as tesourarias das províncias da Bahia, Pernambuco, Rio Grande do Sul, Maranhão, São Paulo, Minas Gerais e Pará, mantiveram essa estrutura; nas demais tesourarias o cargo de contador foi suprimido. Em 1835, com a discriminação das rendas entre o Império e as províncias, as Tesourarias da Fazenda passaram a cuidar exclusivamente das chamadas “rendas gerais”, ou seja, dos tributos e rendimentos pertencentes ao Império; cada província cuidou de instalar uma tesouraria própria para arrecadar as rendas que lhe cabiam; estas foram o núcleo inicial das atuais Secretarias de Fazenda ou de Finanças dos Estados. Receberam novo regulamento pelo Decreto nº 870, de 22 de novembro de 1851. As Tesourarias de Fazenda foram extintas logo depois da proclamação da República, mas o governo logo se convenceu de seu erro e o corrigiu criando as

Tudo estava a confirmar as competências de jurisdição contenciosa em matéria de fiscalização e arrecadação de tributos, a ponto de, no ano de 1859, o Decreto nº 2.343, de 29 de janeiro, atribuir às decisões administrativas fiscais a mesma força da sentença judicial, ao estabelecer, em seu artigo 25, que “*as decisões dos chefes das repartições da Fazenda, do Tribunal do Tesouro, e do Ministro da Fazenda, nas matérias de sua competência de natureza contenciosa, terão a autoridade e a força de sentença dos Tribunais de Justiça*”.

O artigo 3º do referido decreto previa que o Tribunal do Tesouro continuaria a ter voto deliberativo (i) quando os recursos interpostos das decisões proferidas pelas repartições fiscais em matéria contenciosa versassem sobre o lançamento, aplicação, isenção, arrecadação e restituição de impostos e rendas públicas ou sobre qualquer questão entre a administração e o contribuinte a respeito das ditas imposições; e (ii) quando os recursos interpostos das decisões das mesmas repartições fiscais e das autoridades administrativas versassem sobre apreensões, multas ou penas corporais nos casos de fraude, descaminho e contrabando ou por infração das leis e regulamentos fiscais.

Ainda atribuía ao Ministro e ao Secretário de Estado da Fazenda competência para “*conhecer quer em primeira instância, quer em grau de recurso das reclamações sobre o contencioso administrativo da Fazenda Nacional, salvo nos casos em que o Tribunal do Tesouro tem voto deliberativo*”. Além disso, nos casos em que a deliberação pertencia ao Ministro era ele competente para decidir dos recursos que pelas leis e regulamentos podiam ser interpostos das decisões da Tesouraria da Fazenda e dos chefes das repartições fiscais da Corte e da Província do Rio de Janeiro.

Finalmente, em seu artigo 28, o mesmo decreto disciplinava que as decisões do Tribunal do Tesouro, em matéria contenciosa, só poderiam ser anuladas pelo Conselho de Estado, a requerimento do administrado ou na hipótese em que o Ministério da Fazenda as devolvesse ao seu conhecimento, de acordo com o interesse da Fazenda Nacional, apenas nos casos de incompetência, excesso de poder e violação de lei ou de fórmulas essenciais.

Certo é que a tutela administrativa ainda era precária, sem a garantia do contraditório ou ampla defesa no procedimento, ou seja, ao contribuinte não era assegurada a oportunidade de se manifestar. Ademais, não havia coordenação e uniformidade no sistema geral do contencioso administrativo, nem o Conselho de Estado exercia suas funções com hegemonia e

Delegacias Fiscais do Tesouro Nacional, legítimas sucessoras das Tesourarias. A Tesouraria da Fazenda de Minas Gerais foi Criada pela Lei de 4 de outubro de 1831, mencionada no Correio Oficial de 16/9/1836, tendo sido extinta em 21/1/1893, conforme noticiado no DOU. (BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. <www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/reparticoes/1822a1970/tesou_fazenda.asp>, Acesso em 02/02/2011).

independência, ficando distante do paradigma francês³⁸. Como adverte DI PIETRO, “no Brasil, o Conselho de Estado nunca exerceu função jurisdicional como ocorreu na França e em outros países que adotaram a dualidade de jurisdição. Aqui, falava-se em jurisdição administrativa, mas sem independência em relação ao Poder Executivo”.³⁹

Ademais, como noticia SEIXAS FILHO, os conflitos de competência eram muito comuns, por caber ao Poder Judiciário a cobrança executiva da Dívida Ativa do Tesouro e o exame da legalidade formal do título executivo, em sede dos Embargos, muitas vezes extravasava para um exame da legalidade material, competência dos Tribunais do Tesouro. Nesses casos, cabia ao Conselho de Estado dirimir o conflito, sendo certo que, ao final das contas, a decisão última do contencioso administrativo fazia coisa julgada.⁴⁰

Em resumo, durante o Império existiu a dualidade de sistemas jurisdicionais, mas com claras distorções, eis que os julgadores eram ligados diretamente ao poder tributante e não havia garantias processuais ao contribuinte. Nessa época, o contencioso administrativo brasileiro servia apenas para homologar um poder centralizado nas mãos do Poder Executivo e não como um instrumento de autocontrole de defesa do contribuinte.⁴¹

1.1.3. Brasil República

Com a proclamação da República, em 1889, Marechal Deodoro da Fonseca, o primeiro Presidente do Brasil, após liderar uma revolta militar, separa a Igreja do Estado e faz a transição da monarquia para o regime republicano. O autoritarismo existente nesta época enseja a dissolução do Congresso em 1891, ano da promulgação da primeira Constituição Republicana brasileira, que consagrou o regime federativo bem como a separação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, independentes e harmônicos entre si. Marcada pelo nacionalismo e pelo liberalismo de influência norte-americana, a nova Carta não adotou o contencioso

³⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 22.

³⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. “500 anos de Direito Administrativo Brasileiro”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, janeiro/fevereiro/março, 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 30 de novembro de 2011.

⁴⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*, v. 3, São Paulo: Dialética, 1998, p. 17.

⁴¹ BONILHA acrescenta que a dualidade jurisdicional, que alijara os contribuintes da tutela do Poder Judiciário só os desfavoreceu, restando-lhes um procedimento sem garantia do contraditório e em que as decisões eram tomadas, em caráter definitivo, pelas autoridades administrativas. Até mesmo no campo da execução de seus débitos, a tutela do Poder Judiciário foi cortada, como vimos, com a insólita restauração de arcaico procedimento executório herdado da reforma pombalina. (BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 22).

administrativo, correspondendo à aspiração de jurisconsultos e estadistas de larga influência no país.⁴²

Abandonou-se a influência francesa da dualidade de jurisdição, para acolhimento do modelo anglo-americano na unidade de jurisdição. Na exposição de motivos que fundamentou o Decreto nº 848, de 11 de outubro de 1890, que tratava da organização da Justiça Federal, ponderou o Ministro da Justiça que “*é a vontade absoluta das Assembleias Legislativas que se extingue, nas sociedades modernas, como se não extinguido as doutrinas do arbítrio soberano do Poder Executivo. Aí está posta a profunda diversidade de índole que existe entre o Poder Judiciário, tal como se achava instituído no regime decaído e aquele que ora se inaugura*”.

O regime adotado no Brasil passa a ser o de unidade de jurisdição, também conhecido como sistema inglês,⁴³ que repudia o contencioso administrativo da justiça francesa e confia ao Poder Judiciário a atribuição de processar e julgar os feitos fiscais. Efetivamente, estabeleceu a Constituição de 1891 que competiria aos Juízes ou Tribunais Federais processar e julgar todas as causas propostas contra o Governo da União ou Fazenda Nacional, fundadas em disposições da Constituição, leis e regulamentos do Poder Executivo, ou em contratos celebrados com o mesmo Governo (art. 60, alínea *b*).

Mencionado dispositivo constitucional estabelecia uma Justiça Federal, de caráter especial e excepcional, que ficou incumbida, principalmente, do julgamento das ações ajuizadas pelos particulares contra a União e por esta em face daqueles, só em raras circunstâncias cabendo-lhe conhecer questões civis e criminais. Por outro lado, a Justiça local, atribuída aos Estados-membros, era comum e geral, julgando normalmente as ações criminais e as de Direito Privado; o juiz federal absorvera, assim, o contencioso administrativo, tal como voltaria a ocorrer em 1967.⁴⁴

O sistema de julgamentos tributários foi mantido até a alteração realizada pelo Decreto nº 7.751, de 23 de dezembro de 1909, que, entre outras medidas, criou a Procuradoria Geral da Fazenda Pública, vinculada ao Ministério da Fazenda e chefiada pelo Procurador Geral, que deveria ser doutor ou bacharel em ciências jurídicas e sociais, com significativas atribuições, de

⁴² SOUZA, Claudio dos Passos. *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. 2008. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2008.

⁴³ Esta unidade de jurisdição é caracterizada pelo fato de o Poder Judiciário ter a atribuição de apreciar qualquer matéria que lhe fosse apresentada, inclusive, aquelas relativas as questões administrativas. Nesta Constituição, as competências de julgamento estão estabelecidas para o Senado (artigo 56, § 2º), para o Supremo Tribunal Federal (artigo 58). Juízes ou tribunais Federais do Estado (artigo 60), não constando nenhuma previsão, sequer a possibilidade ou referência a um contencioso administrativo.

⁴⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Contencioso Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 17.

se ressaltar o parecer obrigatório nas questões de caráter contencioso, versando sobre direitos decorrentes de fatos da administração, nos recursos que tivessem por objeto o lançamento e a arrecadação de impostos, concessões de obras públicas, estradas e linhas de navegação, contratos de qualquer natureza, etc.

A Procuradoria detinha funções ordenativas, deliberativas e consultivas, o que demonstra que, no período republicano, a implantação da limitação dos privilégios de que usufruía a Fazenda Nacional, ocorreu de forma lenta. Vale observar que as prerrogativas até então existentes foram herdadas ainda do período colonial, quando a Coroa Portuguesa se utilizava, amplamente, de regulamentos para legislar em matéria tributária, mesmo porque era comum tal comportamento numa época em que a organização político-administrativa era absolutista e se desconhecia a separação dos poderes. Atente-se para os dizeres de MORAES:

Chega a causar espanto a escassez da produção legislativa em comparação com as demais. Assim, durante o Império e a República, até a reforma constitucional de 1926, inexistiam leis tributárias formais: havia apenas algumas diretivas, delegações inseridas na lei orçamentária, as 'rabilongas'. Esta, votada apressadamente, sob a pressão de interesses pessoais e eleitorais, abrangia a norma tributária genericamente, apenas quanto ao interesse de fixar novas alíquotas ou incidências, relegando todo o disciplinamento da relação jurídica, do procedimento administrativo, das penalidades para o poder executivo que passou a editar regulamentos em profusão.⁴⁵

Durante muito tempo, por falta de sistematização científica do direito tributário brasileiro e em especial no que diz respeito ao processo administrativo, continuaram perdurando prerrogativas do Poder Executivo que revelavam persistência da desigualdade no tratamento entre as partes nos processos fiscais. O procedimento então existente era marcado pela inexistência de inovação ou garantia processual em prol do contribuinte e fundado tão só no recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda.

A despeito disso, nos anos 20, ocorreram alguns fatos relevantes na área da tributação e julgamento, como, por exemplo, a instituição do imposto de renda, um dos mais importantes tributos brasileiros, no ano de 1922.⁴⁶

⁴⁵ MORAES, Oswaldo. O empirismo no Direito Tributário Brasileiro. *RDA* n° 66, FGV, Rio, 1961, pp. 422-431 *apud* BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 26.

⁴⁶ Em 1920, o deputado Otávio Rocha defendeu a implantação do imposto de renda com um projeto em que tributava os que percebessem renda líquida maior que 6:000\$000. Até 30:000\$000, estariam sujeitos a alíquotas progressivas que oscilavam de 1% a 10%. Permitia-se dedução a título de encargos de família na proporção de 5% por pessoa. Nesse mesmo ano, o Ministro da Fazenda Homero Batista considerou que, dos impostos diretos os que mais aconselháveis se fazem à situação brasileira são os de renda. Em 1921, foi a vez do deputado Mario Brant defender, na Comissão de Finanças, o imposto de renda. Segundo Brant, sob o aspecto ético, era o imposto mais justo e sob o ponto de vista fiscal, o mais produtivo e o mais elástico. Entendia ser inadmissível que um país de instituições liberais não tivesse em seu sistema tributário o imposto sobre a renda. Antônio Carlos, presidente da Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados, impressionado com a defesa do senador Leopoldo de Bulhões,

1.1.3.1. Os Conselhos de Contribuintes

Através do Decreto nº 16.580, de 04 de setembro de 1924, previu-se a instituição de Conselhos de Contribuintes nos Estados e no Distrito Federal. Tais conselhos tinham competência para julgamento de recursos referentes ao imposto sobre a renda, e os seus cinco membros seriam escolhidos entre contribuintes do comércio, indústria, profissões liberais e funcionários públicos, todos de reconhecida idoneidade e nomeados pelo Ministro da Fazenda.

O Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda no Distrito Federal, único a ser instalado, iniciou seu funcionamento em 14 de setembro de 1925, sendo eleito como primeiro presidente, José Leopoldo de Bulhões Jardim, que havia sido Ministro da Fazenda. Já na segunda reunião do aludido Conselho, realizada em 22 de setembro de 1925, foi prolatada sua primeira decisão, dando provimento ao recurso do contribuinte reconhecendo o erro de cálculo e determinando a correção da cobrança do imposto devido.

Mediante o Decreto nº 5.157, de 12 de janeiro de 1927,⁴⁷ com competência para julgamento de recursos anteriormente interpostos ao Ministro da Fazenda, referentes aos

ex-Ministro da Fazenda, para a implantação do imposto de renda, convidou-o a comparecer à Comissão, para combater os argumentos com que esse imposto era atacado. Anos antes, Leopoldo de Bulhões, havia mostrado o nível de aperfeiçoamento que o imposto de renda havia alcançado em outros países com arrecadação cada vez mais satisfatória. Bulhões não chegou a apresentar o projeto de lei que defendia, uma vez que logo depois abandonou a política. Havia, porém, no congresso vozes dissonantes na adoção do imposto de renda como a de Carlos Maximiliano, que, em discurso de 8 de novembro de 1922, atribuía a sua implementação a mero espírito de imitação de outros países e fazia apologia das qualidades do imposto velho. O imposto sobre a renda participava cada vez mais da receita tributária dos países em que foi instituído. O Brasil conscientizava-se de que seria um importante meio de angariar recursos e de possuir um sistema tributário mais justo. Pouco a pouco, as resistências históricas no congresso e na sociedade eram quebradas. Em dezembro de 1922, o deputado Antônio Carlos propôs a substituição de alguns dos impostos que constavam na lei orçamentária sob o título de imposto de renda por um imposto que recaísse sobre a renda global. Antônio Carlos teve grande importância na iniciativa de instituição do imposto de renda, sobretudo pelo papel que exercia no congresso. Mais tarde seria Presidente de Minas Gerais e daria nome à avenida onde se localiza o edifício-sede do Ministério da Fazenda no Rio de Janeiro. Aproximava-se o momento de adoção do imposto sobre a renda no Brasil. O imposto de renda foi instituído no Brasil *ex vi* do artigo 31 da Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Com apenas um artigo e oito incisos da lei orçamentária do Brasil para o exercício de 1923, estava instituído, de forma tímida, o imposto geral sobre a renda no país, embora há trinta anos já havia nos orçamentos da União título que tratava da cobrança de tributos que se baseavam em rendimentos. Inicialmente era o imposto de dividendos, adotado em 1892, posteriormente o de vencimentos que foi arrecadado até final da década de 1910 e o imposto sobre os lucros das profissões liberais, criado em 1921. (BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. <www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosBrasil.asp>, Acesso em 02 de fevereiro de 2012).

⁴⁷ Segundo o art. 1º do referido decreto, “fica o Governo autorizado a revêr os regulamentos das repartições fiscaes subordinadas ao Ministerio da Fazenda, para o fim especial e exclusivo de estabelecer que os recursos dos contribuintes em materia fiscal, sobretudo no tocante aos impostos de consumo, sejam julgados e resolvidos por um conselho constituído em partes iguaes, por funcionario da administração publica e por contribuintes, nomeados estes pelo Governo por proposta das principaes associações de classe, representativas do commercio e

impostos sobre consumo, sobre classificação e valor de mercadorias pelas alfândegas, multas aplicadas por infração de leis e regulamentos fiscais, foi criado outro órgão paritário de julgamento administrativo, em modalidade até hoje adotada, que é o “Conselho de Contribuintes”. As questões relativas ao imposto de renda, continuaram regidas pela legislação vigente à época, ou seja, pelo já citado Decreto nº 16.580/24⁴⁸. Somente em 1934, após a edição do Decreto 20.350, de 31 de agosto de 1931, é que o Conselho de Contribuintes teve a sua existência regulamentada e implementada.⁴⁹

Nos primeiros anos do Conselho, os acórdãos careciam da riqueza doutrinária e jurisprudencial. Inexistiam repertórios jurisprudenciais, não havendo julgados anteriores para serem citados. Some-se a isso o fato de que a doutrina, ao menos em matéria fiscal, era escassa naquele tempo. Foi, aliás, a partir do trabalho dos próprios Conselhos de Contribuintes que os estudos tributários no Brasil passaram a se desenvolver. Tanto assim, que o primeiro grande tributarista brasileiro, cronologicamente, foi Tito Vieira de Rezende, membro pioneiro do 1º e 2º Conselhos de Contribuintes. Os primeiros acórdãos, por isso, tinham que se ater exclusivamente aos aspectos factuais e ao cumprimento da legislação vigente. Argumenta-se, no entanto, que eram tecnicamente corretos e deixavam clara a intenção de fazer justiça imparcialmente. Eram comuns as decisões do Conselho negando provimento ao recurso do contribuinte, mas propondo ao Ministro da Fazenda a dispensa das penalidades a pequenos empresários.⁵⁰

A Constituição de 1934 manteve a unidade de jurisdição no Poder Judiciário que poderia rever todas as decisões que lhe fossem apresentadas, com exceção feita às questões exclusivamente políticas.⁵¹ Apesar da introdução do Mandado de Segurança para coibir os

da indústria, o qual funcionará sob a presidência do ministro da Fazenda ou da autoridade fiscal por este designada.”

⁴⁸ BRASIL. CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. <www.conselhos.fazenda.gov.br>, Acesso em: 02 de fevereiro de 2012.

⁴⁹ O Conselho de Contribuintes passa a denominar-se Primeiro Conselho de Contribuintes na oportunidade em que o Decreto nº 24.036, de 26 de março de 1934, instituiu o Segundo Conselho de Contribuintes e o Conselho Superior de Tarifas. O Decreto nº 54.767, de 30 de outubro de 1964, por sua vez, criou o Terceiro Conselho de Contribuintes. O Conselho Superior de Tarifas passou a ser o Quarto Conselho, após o advento do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. À Câmara Superior de Recursos Fiscais, que foi criada pelo Decreto nº 83.304, de 28 de março de 1979, foi atribuída competência para julgar o Recurso Especial, cabível nos casos em que houver decisão não unânime de câmara dos conselhos contrária à lei ou à evidência da prova ou decisão em que haja interpretação divergente da lei tributária, em face de decisões de outras câmaras ou da própria CSRF. O processo administrativo fiscal da União está disciplinado no Decreto nº 70.235/72, com alterações posteriores.

⁵⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>>. Acesso em 02 de fevereiro de 2012.

⁵¹ A exceção foi estabelecida no artigo 68 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, *in verbis*: “Art. 68. É vedado ao Poder Judiciário conhecer de questões exclusivamente políticas.”

abusos praticados por parte de autoridades administrativas, os privilégios persistiam, evoluindo de forma lenta, com a manutenção das práticas do Poder Executivo de legislar sobre a matéria tributária mediante regulamentos, excluindo, portanto, da apreciação dos representantes do povo as exigências a serem por eles suportadas e diminuindo a segurança prevista no sistema de governo com a repartição de poderes. MOREIRA NETO observa que

O mandado de segurança, tanto quanto o *habeas corpus*, provinha dos *writs* americanos, combinando os efeitos dos *writs* comuns com a força monitoria da *injunction*, mas recebíamos o instituto com forte carga de influência e extraordinária experiência do *juicio de amparo*, de origem mexicana, da Constituição do Estado de Yucatán e, posteriormente, estendido a toda aquela Federação pela Constituição de 1857, vindo a ser mantido na de 1917.

A história do mandado de segurança no Brasil sofreu um hiato com o advento do Estado-Novo e de sua Constituição de 1937, mas, até mesmo o regime de força instituído sentiu necessidade de atender à necessidade generalizada de garantia que se sedimentara e, com o Decreto-lei nº 6, de 6 de novembro de 1937, reprintinou-se a Lei nº 191, de 16 de janeiro de 1936, restringindo, contudo, o instituto, quanto aos atos dos governantes.⁵²

Até esse momento, as instâncias administrativas não constituíam órgãos autônomos da estrutura administrativa e suas decisões não se revestiam de caráter judicante. Porém, nos conselhos, a presença do contribuinte e a especialização das atribuições, especificamente preordenada para a função de julgamento, propiciaram-lhes usufruir de certa autonomia em face do Ministro da Fazenda pela combinação do princípio hierárquico com o órgão de jurisdição administrativa.⁵³

1.1.3.2. Os órgãos paritários de julgamento nos Estados

Em 5 de junho de 1935, através do Decreto 7.184, foi instituído o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT –, primeiro Tribunal administrativo estadual, com atribuição de julgar, em última instância, os recursos contra decisões das autoridades fiscais sobre lançamentos e incidências de impostos, taxas e multas estaduais, matérias estas que, até então, eram de competência do Secretário da Fazenda do Estado. Este Tribunal, também recebeu a incumbência de julgar, em última instância administrativa, quaisquer outras questões fiscais que fossem submetidas ao Secretário da Fazenda em primeira instância, além de emitir pareceres, mediante sua solicitação, sobre assuntos de interesse nas relações entre o fisco e contribuinte, além de sugerir medidas visando ao aperfeiçoamento do sistema tributário do

⁵² MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Contencioso Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 19.

⁵³ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 29.

Estado, para o estabelecimento e para a conciliação dos interesses dos contribuintes com os do tesouro. Posteriormente, surgiram os tribunais da Bahia e do Paraná.

Iniciou-se, destarte, a formação de repositórios de decisões ou jurisprudências administrativas que podiam ser aproveitadas para a orientação e solução de lides tributárias. De se salientar que o artigo 2º do Decreto 7.184/35 definia o TIT e determinava que, na esfera administrativa, o Tribunal seria o supremo intérprete das leis tributárias do Estado. As suas decisões firmam jurisprudência, cuja observância será obrigatória por parte de todos os funcionários da Secretaria da Fazenda e repartições subordinadas, desde que, a juízo do Secretário, não contrarie jurisprudência do Judiciário.

Como juízes do TIT, atuaram insignes tributaristas, como Rubens Gomes de Sousa, Ruy Barbosa Nogueira, Alcides Jorge Costa, além de Gama e Silva. Por isso mesmo, a notável processualização dos ritos de julgamento, com observância de princípios e normas processuais, decorreu mais da elaboração e prática dos conselhos, do que da carente e fragmentária legislação existente.

1.1.3.3. A obra de Rubens Gomes de Sousa e o anteprojeto de Gilberto de Ulhôa Canto

No ano de 1937, Getúlio Vargas deu o golpe de Estado, revogou a Constituição de 1934 e impôs outro texto constitucional, instalando a ditadura que perdurou até 1945, quando foi deposto. A Constituição de 1937,⁵⁴ de influência corporativista européia, apesar de fortalecer o Poder Executivo, em nada alterou a situação do contencioso administrativo e pouquíssimo da estrutura tributária. Isto talvez tenha acontecido, porque, na prática, o Poder Judiciário se havia enfraquecido tanto, que não incomodava ao governo com suas decisões e dessa forma, prevaleceu a jurisdição una. Neste mesmo ano de 1937, na área federal, ocorreu, no 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, a primeira sustentação oral feita por uma advogada, o que merece destaque, por que esta atividade fora monopolizada até então por pessoas do sexo masculino. Este registro, também demonstra que apesar do golpe de Estado e

⁵⁴ Paulo Bonavides e Roberto Amaral fazem a seguinte análise sobre a Constituição de 1937: “A Carta autoritária e fascista de 37, até aquela época a mais concentradora de poderes nas mãos de um presidente, saída da retórica intelectual do Ministro Francisco Campos, nunca foi aplicada. A Constituição desde a tarde sombria do golpe, passou a ser a pessoa do Sr, Getúlio Vargas. O Estado Novo embalsamara a Segunda República. O poder mais uma vez recaia nas mãos do chefe liberal de 30, a mais espantosa vocação de ditador civil de nossa história” (BONAVIDES, Paulo; AMARAL, Roberto. *Textos políticos da História do Brasil*. 3ª edição, Brasília: Senado Federal, 2002. 10 v. em CD-ROM).

da centralização do poder, os órgãos de julgamento administrativo tributário, continuaram funcionando.⁵⁵

Em 1943, veio a lume o livro de RUBENS GOMES DE SOUSA, intitulado “*A Distribuição da Justiça em Matéria Fiscal*”,⁵⁶ considerada a primeira elaboração de caráter rigorosamente científico sobre o processo em matéria tributária e o marco inicial do intenso labor doutrinário do direito tributário material no país.

Ao comentar a mencionada obra, GILBERTO DE ULHÔA CANTO, registra que GOMES DE SOUSA analisa os princípios basilares do direito tributário, a sua autonomia, o caráter especializado da magistratura fiscal, a dualidade de jurisdições administrativa e judicial, os sistemas de contencioso que vigoram em outros países, tecendo críticas ao sistema brasileiro e conclui pela conveniência da manutenção do regime de dualidade de fases (administrativa e judicial), recomendando, entretanto, que a segunda seja um complemento lógico da primeira, e não uma simples repetição dela. Alvitra, ainda, a preservação dos órgãos administrativos de jurisdição de segundo grau, com a mesma característica paritária ora vigente, mas assegurando-se-lhes autonomia e observância da condição de que os seus integrantes, quaisquer que eles sejam, disponham de conhecimentos jurídicos especializados.⁵⁷

Com a deposição de Getúlio em 1945 e a eleição do general Eurico Gaspar Dutra, uma nova Constituição foi promulgada em 1946, mantendo o federalismo, o presidencialismo e a jurisdição una, entre outros institutos, iniciando a primeira experiência realmente democrática do país, que se prolongou até 1964. Nada foi alterado quanto ao contencioso administrativo, contendo a Constituição de 1946 apenas um esboço de sistema tributário, embora não lhe dedicasse um capítulo ou título exclusivo. Nesse mesmo ano foi instituído o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais para julgamento de tributos estaduais, que será tema de tópico específico.

Em 1964, após a instauração do Regime Militar, o Conselho de Contribuintes Federal foi ampliado mediante o Decreto nº 54.767, de 30 de outubro de 1964. Trata-se da maior transformação em sua estrutura desde sua criação, em 1934, o que revela a atenção que lhe foi dedicada nessa época. Em 1965, através da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, foi apresentado o primeiro conjunto de normas de um sistema tributário nacional.

⁵⁵ SOUZA, Claudio dos Passos. *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. 2008. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2008.

⁵⁶ O livro foi editado pela Livraria Martins, em 1943, São Paulo.

⁵⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *O Processo Tributário – Anteprojeto de lei orgânica elaborado pelo autor*. Publicação nº 2, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro: 1964, p. 2.

Premiando os esforços de GOMES DE SOUSA, foi publicada a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, dispondo sobre o Sistema Tributário Nacional e instituindo as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Através do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, referida lei passou a denominar-se Código Tributário Nacional. Esse novo *codex* foi responsável pela evolução dos estudos na seara tributária, a partir da década de 70.

Contudo, não teve a mesma sorte o anteprojeto de lei orgânica do processo tributário, elaborado por GILBERTO DE ULHÔA CANTO, em 1964. Dentre os integrantes da comissão de professores e especialistas que se debruçou sobre o anteprojeto, CAIO TÁCITO ressaltou que o anteprojeto de lei orgânica representava uma tentativa de excelente feitura técnica para não somente institucionalizar o contencioso administrativo tributário como ainda para firmar, na própria instância administrativa, um rito processual contraditório com amplas garantias de defesa do contribuinte e de julgamento isento e qualificado.⁵⁸ BONILHA assim resume a estruturação da referida proposição:

Basicamente, o anteprojeto desdobrava-se em dois textos. No primeiro, por via de emenda constitucional, incluir-se-iam, na composição do Poder Judiciário, três Tribunais federais, denominados Tribunais Federais Tributários, dotados de competência para processar e julgar, originariamente, mandados de segurança, habeas corpus e conflitos de jurisdição em matéria fiscal da União e, nos casos previstos em lei, as ações de revisão dos atos decisórios administrativos. No segundo texto, correlatamente, propunha-se, mediante anteprojeto de lei orgânica do processo tributário, a instituição de um processo administrativo contraditório, desdobrado em duas instâncias: em primeira funcionariam Auditores Fiscais e das decisões deste caberia recurso para os Conselhos de Recursos Fiscais, que profeririam as decisões finais na área administrativa.⁵⁹

Como é cediço, não foram integradas no texto do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966) as matérias concernentes ao processo tributário, uma vez que, segundo a Comissão Especial,⁶⁰ não estavam incluídas na competência legislativa federal sobre normas gerais de direito financeiro.⁶¹ Incluíram-se no CTN apenas alguns dispositivos relativos ao procedimento do lançamento tributário, à extinção das relações entre a Fazenda Pública e o contribuinte, substituindo os artigos referentes ao processo tributário, desconsiderados do texto do anteprojeto de GOMES DE SOUSA (artigos 184 a 190).

⁵⁸ TÁCITO, Caio. “Contencioso Administrativo”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – RPGE*, nº 10, jun./1977, São Paulo, p. 158 *apud* BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 31.

⁵⁹ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 31-32.

⁶⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, pp. 90-215.

⁶¹ Constituição da República de 1946: “Art. 5º - Compete à União: XV - legislar sobre: b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário”.

Certo é que o Código Tributário Nacional, justamente por ter tratado do aspecto procedimental do lançamento, matéria correlata, poderia ter ido além para ao menos traçar diretrizes e princípios do processo tributário. Confira-se os esclarecimentos de ULHÔA CANTO:

Ao tempo da elaboração do projeto do Código Tributário Nacional vigente, cogitou-se da conveniência de se inserir nele um elenco de normas sobre processo. Como, entretanto, àquela época, o ‘anteprojeto do Gilberto’ ainda não tinha sido desenganadamente perdido, pareceu à comissão que não havia motivo para se disciplinar de modo formalmente exteriorizado como sendo disciplina de processo tributário, aquilo que, ao tempo, dada a afinidade de pensamentos dos demais membros da comissão do Código comigo, provavelmente seria uma repetição do que eu próprio já havia sugerido. Então, e só por esse motivo, o Código Tributário Nacional não dispôs, de modo expresso sobre processo tributário. A rigor, parece-me que, no Código, estariam bem dispostas algumas regras, como aquelas mínimas, de observância obrigatória, que figuraram no projeto de 1954, por se tratar de uma lei complementar.⁶²

Com efeito, ante a inexistência de um regramento nacional acerca do processo tributário e a dificuldade de uniformização de tais regras e princípios para todos os entes federados brasileiros, hoje sabemos o quanto seriam bem vindas as referidas disposições no texto do nosso Código Tributário.

1.1.3.4. Contencioso Administrativo nas Emendas Constitucionais

Sob a égide da Constituição de 1967, já no regime militar, foi editado o Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968, que instituiu a Secretaria da Fazenda da Receita Federal com o objetivo de dirigir a administração tributária da União. Em 1969, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 1⁶³ que, entre outras medidas, introduziu a fiscalização financeira e orçamentária, alterou alguns tributos estaduais e federais e prescreveu a criação do “contencioso administrativo” cuja decisão de primeira instância substituiria a de primeiro grau judicial, sem configurar dupla jurisdição.

Na prática, o denominado contencioso administrativo tributário não passava de uma mera instância administrativa obrigatória, ou seja, o acesso ao Poder Judiciário era irrestrito, entretanto era condicionado à exaustão prévia da via administrativa. Tendo em vista que, após esgotada a instância administrativa, poderia ser acionada a jurisdição una ou controle judicial,

⁶² CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Do Processo Tributário Administrativo”. In: *Teoria do Direito Tributário*, Curso Editado pela Secretaria da Fazenda de São Paulo, São Paulo: 1975, p. 95 *apud* BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 32-33.

⁶³ Como é de sabença geral, pela extensão desta Emenda nº 01, de 1969, e pelas profundas alterações introduzidas, pode-se considerar que dela resultou nova Constituição.

não se pode afirmar que nesta situação se configurava um efetivo modelo de contencioso administrativo, a exemplo do que ocorre na França.

No dia 6 de março 1972, com o advento do Decreto 70.235, foram estabelecidas normas para o Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal, sendo este instrumento legal considerado um marco para todo o processo administrativo tributário do País.

Em 1977, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 7, conhecida como “pacote de abril”, que alterou a redação dos artigos 111⁶⁴ e 153, § 4⁶⁵ da Constituição de 1967, passando a permitir a criação de tribunais administrativos a par dos jurisdicionais, pois previa que o ingresso da questão no Poder Judiciário somente seria permitido após exaurida a esfera administrativa, entre outras condições. Ademais, previa que a lei poderia permitir à parte vencida na instância administrativa requerer diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida, mantendo, nesses casos, a obrigatoriedade de exaustão da via administrativa, antes do ingresso no Poder Judiciário (arts. 153, §4º, 203⁶⁶ e 204⁶⁷).

Impõe-se repisar: o contencioso administrativo propriamente dito existe quando a Administração Pública exerce funções judicantes nas quais lhe cabe a decisão final. Vale dizer que a existência desse contencioso implica em uma dualidade de jurisdições – ao lado do Poder Judiciário, certa gama de litígios é resolvida administrativamente, sem que as decisões sejam submetidas ao crivo daquele Poder. É por isso que a Constituição, com a Emenda de 77, trata, impropriamente, do contencioso administrativo, eis que, de acordo com o seu art. 204, as decisões do contencioso administrativo seriam revistas pelo Poder Judiciário, através do Tribunal competente.

A novidade da Emenda nº 7/77 não foi a suposta criação de um contencioso administrativo na modalidade imprópria.⁶⁸ Como visto, se perde no tempo a noção de órgãos judicantes na esfera Administrativa.

⁶⁴ A redação do artigo 111 da Constituição de 1967 passou a ser a seguinte, após a Emenda Constitucional nº 7/77: “Art. 111. A lei poderá criar contencioso administrativo e atribuir-lhe competência para o julgamento das causas mencionadas no artigo anterior (art. 153 §4º).”

⁶⁵ A redação do artigo 153, § 4º passou a ser a seguinte, após a Emenda Constitucional nº 7/77: “ Art. 153, § 4º. A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça de direito individual. O ingresso em juízo poderá ser condicionado a que se exauram previamente as vias administrativas, desde que não seja exigida garantia de instância, nem ultrapassado o prazo de cento e oitenta dias para a decisão sobre o pedido.”

⁶⁶ “Art. 203. Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e previdenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho (Art. 153, § 4º).”

⁶⁷ “Art. 204. A lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa (Artigos 111 e 203) requeira diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida”.

⁶⁸ Nas palavras de Alberto Xavier, “o sistema previsto pela Emenda Constitucional nº 7/1977 não podia caracterizar-se, em rigor como ‘contencioso’, por constituir *contraditio in adjecto* a aplicação deste conceito a um sistema em que os órgãos administrativos eram privados de poder jurisdicional, sendo as suas decisões sujeitas

Nem sequer houve novidade em relação à necessidade de exaustão das vias administrativas para o acesso ao Poder Judiciário, exigência que poderia constar de lei ordinária. Com efeito, a Lei nº 5.316, de 14 de setembro de 1967, que cuidava de matéria previdenciária, vedava o ajuizamento de ação judicial antes do esgotamento da esfera julgadora administrativa da Previdência Social.⁶⁹ Oportuno lembrar, ainda, a regra que dispõe que não se dará mandado de segurança quando se tratar de ato que caiba recurso administrativo com efeito suspensivo, independente de caução (art. 5º, I, da Lei nº 1.533/51 – antiga lei do Mandado de Segurança; art. 5º, I, da Lei nº 12.016/2009 – nova lei do Mandado de Segurança).

A grande novidade da Emenda nº 7/77 foi a previsão, no art. 204, adicionado à Constituição, segundo a qual “*a lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa requeira diretamente ao tribunal competente a revisão da decisão nela proferida*”. Isto é, a nova emenda suprimiu um grau de jurisdição, em certas circunstâncias.

A partir dessa previsão do texto constitucional, mediante a Portaria nº 254, de 25 de maio de 1977, o Ministro da Fazenda constituiu uma comissão integrada pelos juristas Gilberto de Ulhôa Canto, Geraldo Ataliba e Gustavo Miguez de Mello, com a incumbência de preparar o anteprojeto para regulamentar o contencioso administrativo.

De acordo com o Anteprojeto de Lei sobre o Contencioso Administrativo Fiscal da União, entregue ao Ministro em 22 de fevereiro de 1978, seria instituído o Conselho Tributário Federal, cuja competência abrangeria todo o território nacional, compreendendo o processamento e julgamento dos litígios relativos a tributos da União e respectivas penalidades, por via administrativa e forma contraditória.

O anteprojeto previa ainda toda a sistematização do procedimento, requisitos para impugnação e decisões, além do critério de uniformização das câmaras do Conselho. Estabelecia, ainda, a ação de revisão fiscal, por via da qual o Tribunal Judiciário conheceria da matéria, originariamente.

Entretanto, à época, foi duramente criticada a supressão da primeira instância judicial. SEIXAS FILHO observa que o contencioso tributário, bem como a revisão judicial de suas

necessariamente ao controle do Poder Judiciário” (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 25).

⁶⁹ “Art. 15. O acidentado, seus beneficiários, a empresa ou qualquer outra pessoa poderão, diretamente ou por intermédio de advogado, depois de esgotada a via recursal da previdência social, mover ação contra a previdência social, para reclamação de direitos decorrentes desta Lei. § 1º As ações movidas pelo acidentado ou seus beneficiários terão preferência sobre as demais, e serão gratuitas quando vencidos os autores. § 2º A prova da decisão final da previdência social e peça essencial para instauração do procedimento judicial de que trata este artigo [...]”.

decisões, não se transformou em lei devido à incompatibilidade com a tradição jurídica brasileira, maciçamente favorável à unidade de jurisdição.⁷⁰

De fato, ao examinar o anteprojeto, asseverou MESQUITA que a reapreciação das provas pelo Judiciário seria feita em instância única, o que equivaleria a reexame sem controle posterior. Para ele, o controle instituído pelo sistema do duplo grau de jurisdição seria uma garantia de justiça contra atos de arbítrio e a falta de tal garantia prejudicaria aquele que tem o ônus da prova, no caso do contencioso, o contribuinte, que é quem teria a iniciativa do processo e, portanto, das afirmações de fato a serem provadas.⁷¹

Na mesma toada, foram as ponderações de ALCIDES JORGE COSTA, que pressentia um procedimento caro e demorado:

Como se trata de instância única, toda e qualquer prova será produzida perante a Câmara do Conselho incumbida do julgamento. A prova quer-se feita, o mais possível, no local onde ocorreram os fatos; mais ainda, em muitos casos ela só pode ser produzida no local dos fatos. Mas o Conselho é órgão geograficamente centralizado. Para resolver esta contradição, o anteprojeto atribui aos Conselheiros Suplentes a função de instrutores dos processos nos quais seja necessário produzir prova não documental (artigo 9º, inciso II). Com esta finalidade, o Suplente deslocar-se-á com auxiliares e peritos para as localidades onde a prova deve ser produzida (artigo 45, parágrafo único). As despesas de perícia serão antecipadas pela parte que a houver requerido, ou, se determinada de ofício, pelo impugnante (artigo 45, § 4º) embora haja reembolso na hipótese de o impugnante vencer o litígio (artigo 45, § 5º). As despesas são os honorários dos peritos, as de locomoção (incluindo viagem e eventual estada) dos peritos e talvez do Conselheiro Suplente.

Não é difícil imaginar o custo das perícias, tendo em vista a centralização do Contencioso Administrativo e as grandes distâncias que caracterizam o País. [...] A produção da prova poderá trazer ônus insuportáveis, sobretudo para pequenos contribuintes e ônus incompatíveis com processos de pequena monta.⁷²

⁷⁰ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*, v. 3, São Paulo: Dialética, 1998, p. 22. Em outra obra, o professor assim se manifestou, criticando o anteprojeto: “não me parece lógico nem coerente deslocar-se uma instância de função jurisdicional – suprimida do Poder Judiciário – para a segunda instância (ou instância única) do procedimento administrativo recursal, com perda de substância não só para a função jurisdicional, como, também, para a função administrativa. A função jurisdicional perde substância quando deslocada para o Poder Executivo, em consequência de não serem transferíveis as três prerrogativas que, universalmente, são garantidoras de um bom julgamento quando possuídas pela pessoa encarregada de julgar – vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos. Não faz sentido, também, retirar do Poder Judiciário o julgamento de litígios fiscais, transferindo ao órgão julgador do Poder Executivo, por hipótese, todos os atributos da função jurisdicional. Se a função jurisdicional for exercida nas mesmas condições, porque não mantê-la, então, no Poder Judiciário que é o Poder encarregado e especializado na função?” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Dos Recursos Fiscais, Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1983, p. 76).

⁷¹ MESQUITA, José Ignácio Botelho de. “Processo Administrativo Tributário Federal”. *Conferências sobre Temas Tributários*, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1979, p. 236.

⁷² COSTA, Alcides Jorge. “Algumas Considerações a Propósito do Anteprojeto de Lei sobre Contencioso Administrativo Fiscal”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – RPGE* nº 12, jun./1978, São Paulo, pp. 359-361.

Sem sombra de dúvidas, a centralização do colegiado recursal, em um país vasto como o Brasil, implicaria na elevação do custo processual e da instrução probatória, em prejuízo, é claro, dos contribuintes.

A abreviação do processo, na forma em que previa o anteprojeto, decorreria da opção do contribuinte. Ao pretender impugnar um ato administrativo fiscal, além do ingresso direto no Judiciário, poderia escolher apresentar suas razões de inconformismo ao Conselho Tributário Federal. Escolhido este caminho, não mais poderia desistir, salvo a hipótese de impetração de mandado de segurança. Apenas em esgotado um prazo de 180 (cento e oitenta) dias, sem que a decisão do contencioso fosse proferida, o contribuinte poderia ingressar em juízo, sujeitando-se, todavia, à garantia de instância ou penhora. Novamente, veja-se as pertinentes críticas de JORGE COSTA:

O que não parece aceitável é o artigo 85 do anteprojeto. Esgotado o prazo de 180 dias sem que tenha havido decisão final do Contencioso Administrativo, o interessado poderá ingressar em juízo (artigo 81, parágrafo único). Deverá, contudo, prestar garantia, como condição do exercício da ação ou ficar sujeito à penhora (artigo 85). Se os interessados devem ser induzidos a ingressar no Contencioso Administrativo, não se pode pedir-lhes que a ele permaneçam ligados até solução final do litígio, ainda que esta solução demore mais de 180 dias. O mais lógico é que, decorrido o prazo, considere-se exaurida a instância administrativa e, portanto, desnecessária qualquer garantia para ingresso em Juízo. Se é certo que o interessado deve ser induzido ao uso do Contencioso Administrativo, não é menos certo que a ele não deve ficar vinculado por prazo indeterminado, sob pena de perder as vantagens que recebeu ao optar pelo Contencioso.⁷³

ALBERTO XAVIER observa que a transformação do processo administrativo em pressuposto necessário do processo judicial tem sido fortemente criticada nos países onde este regime ainda vigora – como é o caso da Espanha – na medida em que a alegada conveniência de dar à Administração a oportunidade de rever os seus próprios atos antes do início do processo judicial conduz a ônus demasiado gravoso para os particulares, forçados a tolerar a lentidão dos ritos administrativos, especialmente nos casos em que o recurso não tem efeito suspensivo.⁷⁴

A despeito das falhas estruturais apontadas pela doutrina ao contencioso administrativo e do fato de o Governo Federal nem sequer ter encaminhado a proposição legislativa ao Parlamento, não retira a excelência técnica do trabalho apresentado pela Comissão elaboradora.

⁷³ COSTA, Alcides Jorge. “Algumas Considerações a Propósito do Anteprojeto de Lei sobre Contencioso Administrativo Fiscal”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – RPGE* nº 12, jun./1978, São Paulo, p. 358.

⁷⁴ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 26.

A posição de ALCIDES JORGE COSTA chama a atenção para o verdadeiro problema existente à época, o que nos faz refletir sobre nossos desafios da atualidade, *in litteris*:

É inegável que existe, hoje, grande demora na solução de litígios fiscais. Esta demora resulta, pura e simplesmente, do desaparelhamento dos órgãos administrativos e das conhecidas deficiências do Judiciário. A criação de um Contencioso Administrativo que nem isto chega a ser, propriamente, não resolve o problema. Desloca-o e talvez venha a agravá-lo porque, em pouco tempo, além do acúmulo de processos nas repartições e no Judiciário, ter-se-á o do Contencioso Administrativo. É claro que este acúmulo não ocorrerá se o Contencioso tiver o número de seus membros ampliado. Mas, neste caso, se o mesmo se fizesse na Administração e no Judiciário, obter-se-ia resultado idêntico.

A norma constitucional relativa ao Contencioso Administrativo é de eficácia limitada. Parece preferível deixar de complementá-la por lei ordinária e encarar o problema do atraso da decisão dos processos fiscais dentro do problema mais amplo em que se coloca. Nem só os processos fiscais são de curso muito lento. O que se deve cogitar é da reforma efetiva do Judiciário, ocasião em que se poderá pensar na conveniência de uma Justiça especializada. O que se deve cogitar é de fornecimento, à Administração, de meios suficientes para que se desincumba de suas funções com presteza. O mais são meros paliativos, como os que o “pacote de abril” açodadamente criou.⁷⁵

Inexistindo, portanto, a legislação nacional para complementar referidas normas constitucionais de eficácia contida, prescrevendo os detalhes acerca da natureza e os efeitos da sentença judicial, que pudesse viabilizar a aplicação do instrumento processual para a revisão da decisão administrativa, tais dispositivos foram revogados pela Constituição de 1988, sem serem utilizados na prática.

⁷⁵ COSTA, Alcides Jorge. “Algumas Considerações a Propósito do Anteprojeto de Lei sobre Contencioso Administrativo Fiscal”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – RPGE* nº 12, jun./1978, São Paulo, p. 364/365.

Sobre o assunto, em obra recente, a professora Lídia Ribas assim se manifestou: “Colocado à disposição dos contribuintes, com as garantias e princípios constitucionais, o processo administrativo tributário não pode continuar dissociado do processo judicial tributário. Se o âmbito administrativo é realçado pelo efeito de *filtro* que o sistema possui, principalmente em virtude da relativa autonomia em que está concebido, não se justifica que nessa dualidade de vias de acesso, com todos os inconvenientes burocráticos, de incômodo para o particular e delongas desnecessárias, repitam-se determinadas atividades processuais nas esferas administrativa e judicial. Por princípio de economia processual, não se justifica repetir (duplicar) certas atividades processuais para atingir um único objetivo. Essa falta de aproveitamento do processo administrativo tributário no âmbito judicial causa desgaste ao aparelho estatal, com aumento dos custos e demora que, além de onerar o processo, reflete no relacionamento do Estado com o cidadão e torna imperiosa a necessidade de harmonizar o processo administrativo e o judicial. [...] A bem da celeridade, redução de custos e para afastar a duplicidade de certas atividades processuais, convém que a legislação crie liames entre os dois processos – administrativo e judicial –, no âmbito fiscal. [...] Tal liame pode ser criado por lei sem afrontar a unidade de jurisdição e ainda oferecer melhores condições para apreciação na via judicial, pela maior amplitude da análise sobre as ponderações e razões que nortearam as decisões administrativas, implicando uma melhor e ágil condução do processo judicial logo a partir da petição. Um novo regime de interposição junto ao Poder Judiciário, traduzido em um mecanismo que exauria previamente as vias administrativas e com aproveitamento dos autos fornecidos pela Administração, não é incompatível com os direitos fundamentais e confere maiores garantias de defesa aos administrados” (RIBAS, Lídia Lopes. “Processo Administrativo Tributário em Perspectiva da Cidadania Democrática”. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 395-396).

1.1.3.5. Constituição de 1988

No dia 5 de outubro de 1988, foi publicada a Constituição ora em vigor sem a previsão legal de contencioso administrativo antes existente. Ao reverso, foi reforçada a jurisdição na no artigo 5º, inciso XXXV,⁷⁶ que estabelece o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional.

Por outro lado, impende observar que a Constituição não proíbe o julgamento administrativo; ao contrário, no artigo 5º, inciso LV,⁷⁷ foi reconhecida a sua existência e validade, pois garante aos litigantes em processo administrativo e judicial o direito ao contraditório e a ampla defesa.

Na esfera federal, o refinamento de normas procedimentais para cobrança dos tributos de competência da União teve seguimento. Em 1993, reconheceu-se a impropriedade do acúmulo das funções de lançamento e julgamento pelo mesmo órgão e, mediante a Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, foram criadas as Delegacias da Receita Federal de Julgamento para as decisões de primeira instância. A partir desta lei, o julgamento que era feito pelo Delegado da Receita Federal, que exercia esta mesma função no próprio órgão responsável pelo lançamento, passou a ser feito por um órgão autônomo em estrutura e hierarquia, embora ainda com limitações nas interpretações da legislação específica. Nos dizeres de ALBERTO XAVIER:

No processo administrativo federal procedeu-se a uma rigorosa separação de funções dos *órgãos de lançamento* – os Auditores Fiscais da Receita Federal – dos *órgãos de julgamento*, a quem cabe apreciar o processo.

Essa apreciação compete, em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal [...].

Numa primeira fase o julgamento em primeira instância competia aos próprios Delegados da Receita Federal, que eram cumulativamente órgãos de lançamento. Numa segunda fase operou-se uma especialização funcional, pela criação de Delegacias da Receita Federal especializadas em julgamento, órgãos singulares encarregados do julgamento em primeira instância [...]. Só numa terceira fase, a atual, se atribuiu a tais órgãos caráter *colegiado*.

[...]

Os Conselhos de Contribuintes, enquanto órgãos judicantes de composição paritária, foram previstos pela legislação do final dos anos vinte, inegavelmente inspirada pelas concepções corporativistas então nascentes e que visavam a dar aos setores produtivos da economia assento nos órgãos do Estado, enquanto modalidade de representação institucional ou orgânica. [...]

⁷⁶ “Art. 5º [...] XXXV – A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ou ameaça de direito [...]”

⁷⁷ “Art. 5º [...] LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes [...]”

Os *Conselhos de Contribuintes* são hoje órgãos colegiados integrados na estrutura orgânica do Ministério da Fazenda, embora não subordinados à Secretaria da Receita Federal.⁷⁸ (grifos no original)

No dia 29 de janeiro de 1999, veio a lume a Lei Federal nº 9.784, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, disciplinando regras específicas para o processo administrativo federal e positivando princípios do Direito Administrativo e do Direito Constitucional, tendo sua aplicação reconhecida para os litígios tributários.⁷⁹

⁷⁸ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 40.

⁷⁹ Sobre o conflito de normas entre o Decreto nº 70.235/72 e a Lei Federal nº 9.784/99, confira-se as seguintes assertivas de Paulo Adyr Dias do Amaral: “É indubitável que a Lei Geral do Processo Administrativo Federal tem natureza de Código. Odete MEDAUAR, integrante da Comissão de Juristas elaboradora do respectivo anteprojeto, relata o histórico de estudos e discussões que resultou nesse diploma – no capítulo CODIFICAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO NO BRASIL. Também deixa clara essa mesma idéia noutras de suas obras. E logo se vê que esse novo Código veicula normas de caráter geral – como se extrai de seu art. 1º. A propósito, observa ARAÚJO: ‘A Lei n. 9.784/99 contém normas de caráter geral, no sentido de incidentes sobre todos os processos administrativos, ressalvados os regimes especiais, aplicáveis a procedimentos tais como os licitatórios, disciplinares e tributários. Aos processos específicos, a Lei n. 9.784/99 é aplicável apenas subsidiariamente (art. 69)’. A importância desse diploma tem sido vivamente festejada por juristas do Direito Administrativo. O art. 69 dispõe: ‘Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei’. Diante deste dispositivo, tem-se discutido de que modo a Lei Geral se relacionaria com o diploma brasileiro específico acerca de processo administrativo tributário: o Decreto Federal nº 70.235, de 06-3-1972. Há autores (e não são poucos) que atribuem a esse Decreto força de lei. O argumento: tal Decreto teria sido recepcionado pela nova ordem jurídica (instaurada em 1988) com status de lei, por força do disposto no art. 22, inciso I, da Constituição da República (competência privativa da União para legislar sobre direito processual). Dessa forma, o processo administrativo tributário federal brasileiro teria sua ‘lei’ própria e específica (Decreto 70.235), aplicando-se a Lei Geral apenas subsidiariamente. Essa corrente vem ganhando importantes adeptos e tem presença marcante não apenas na doutrina, mas também na jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes de nosso Brasil. Também chegamos a aderir a ela (por ocasião da redação de nossa Dissertação de Mestrado – defendida em 2004), até por que esse modo de pensar representava grande avanço (até então não se reconhecia qualquer aplicação da LGPAF ao processo tributário – e o Decreto reinava soberano, como “diploma único” sobre a matéria). Apenas recentemente é que nos demos conta do equívoco dessa orientação. E estamos a reformular nosso pensamento. É verdade que o advento da Constituição de 1988 instaurou nova ordem jurídica no Brasil. É reconhecido que, pelo fenômeno da recepção, essa nova ordem jurídica recebe, em seu sistema, a legislação anterior que com ela seja compatível. E pode até alterar o status da lei que recepciona (como ocorreu com o Código Tributário Nacional: editado, em 1966, como Lei Ordinária; recepcionado, pela Constituição de 1988, com o status de Lei Complementar – em razão da matéria). Mas a recepção não tem o condão de converter Decreto (ato unilateral e solitário expedido pelo Chefe do Poder Executivo) em Lei (ato democrático de expressão da vontade geral – vontade esta manifestada pelo Parlamento). Isso seria contrário à própria idéia de Estado Democrático de Direito. Por outro lado, seja na vigência da Constituição de 1969 (art. 8º, alínea XVII, b), seja na Constituição de 1988 (art. 22), é competência privativa da União legislar sobre o processo (por meio de lei – evidentemente). Superados os eventos traumáticos oriundos do AI-5 e do AI-12 (recesso do Poder Legislativo etc.), no dia 06-3-1972, o Congresso Nacional, já restabelecido, estava a funcionar normalmente. Portanto ele, e somente ele, detinha a competência para legislar sobre processo. Isso significa que o Decreto 70.235, de 06-3-1972, já era inconstitucional ao tempo da Constituição de 1969 (pelo vício da inconstitucionalidade formal). Por conseguinte, jamais se poderia sequer cogitar de sua recepção pela Constituição de 1988. Poderia mesmo ser objeto de uma Ação por Descumprimento de Preceito Fundamental – ADPF. E nem se diga que as modificações (operadas pela lei) no Decreto 70.235 tenham transmutado sua natureza jurídica ou legitimado sua existência. É verdade que grande parte dos dispositivos hoje constantes desse Decreto tem sua redação conferida por lei. Todavia, a alteração do NADA é o NADA... A hermenêutica ensina que lei especial tem primazia sobre lei geral. Todavia, inexistindo lei especial (Decreto 70.235), é clara a conclusão de que o principal diploma brasileiro (na verdade o único) no campo do processo administrativo tributário é a LGPAF” (AMARAL,

Nas palavras de PAULO ADYR DIAS DO AMARAL:

Como se sabe, no âmbito federal, o processo administrativo tributário permaneceu sem disciplina própria, regido pelos preceitos de cada Tributo da União, até o advento do Decreto Federal nº 70.235, de 06-3-1972 (que rege a “determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a legislação tributária aplicável” – artigo 1º), com as modificações operadas pelo Decreto Federal n. 75.235/72.

A disciplina do Decreto sempre foi precária. *Primus*, por não ter dado ao processo o tratamento sistemático que se esperava. *Secundus*, pela própria qualidade do instrumento legislativo – Decreto, hierarquicamente inferior às disposições legais com ele conflitantes que versam sobre a mesma matéria.

Posteriormente, preenchendo enorme lacuna no Direito Público brasileiro, adveio a Lei nº 9.784, de 29-1-1999, denominada Lei Geral do Processo Administrativo Federal – LGPAF, que, na dicção de seu art. 1º, “estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal”.

Na verdade, o objeto dessa Lei Geral não se limitou a processo. Ao revés, seu campo de abrangência é mais amplo que isso. Princípios regentes da atividade administrativa estão aí previstos – art. 2º. E tratamento cuidadoso foi dado à motivação do ato administrativo – art. 50 (não apenas o ato exarado em contexto processual). Mesmo o art. 48, inserido em capítulo denominado DO DEVER DE DECIDIR, estabelece que a Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão não apenas nos processos administrativos, mas também sobre solicitações ou reclamações (de caráter não processual), em matéria de sua competência.

Seja como for, uma das dificuldades para se propor teorização acerca da matéria reside na própria escassez da legislação. A primeira lei federal geral sobre processo administrativo não conta muitos anos de existência. E a elaboração jurisprudencial em torno do tema é igualmente pobre.⁸⁰

Em 16 de março de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.457, segundo a qual a Secretaria da Receita Federal passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, também

Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário* – e o problema da supressão do contraditório. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pp. 79-82).

Manifestando-se sobre a recepção com força de lei, atente-se para as palavras de Ávila e Paulsen: “O Decreto nº 70.235/72 tem força de lei e somente pode ser alterado por lei ordinária. Os Atos Institucionais nºs 5 e 12 legitimaram a edição do DL nº 822/69, que delegou ao Poder Executivo, em pleno regime militar, competência para reger o processo administrativo fiscal. Passou-se a discutir a posição hierárquica do Decreto nº 70.235/72 dentro do ordenamento jurídico pátrio. Em síntese, os tribunais têm decidido que, na época, a delegação era constitucional, mas que as Constituições subseqüentes não recepcionaram a possibilidade de delegação, reservando a matéria à lei ordinária. Em consequência, o Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado com força de lei ordinária. Para compreender o histórico é essencial a leitura da AMS 106.747/DF, julgada pelo extinto Tribunal Federal de Recursos” (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e jurisprudência*. 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pp. 11-12).

A propósito, veja-se o seguinte julgado do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

“PROCESSUAL CIVIL - EXECUÇÃO FISCAL - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - ART. 37, § 3º DO DECRETO 70.235/72 - IMPOSSIBILIDADE DE SUPRESSÃO DO RECURSO ADMINISTRATIVO PELO DECRETO 75.445/75 - INTERPOSIÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 8.541/92. 1 - O Pedido de Reconsideração de decisões dos Conselhos de Contribuintes foi autorizado, inicialmente, pelo art. 37 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, editado por força do art. 2º do Decreto-lei 822/69. 2 - O entendimento consolidado nos Tribunais pátrios pacificou-se no sentido de que a supressão do pedido de reconsideração pelo Decreto 75.445/75 operou-se de forma ilegal, na medida em que o Decreto 70.235/72, fruto de delegação legislativa (DL 822/69), não poderia ser suprimido por legislação de hierarquia inferior, de natureza meramente regulamentar. Destarte, somente com a vigência da Lei 8.541/92 referido recurso deixou de ser admitido. [...]” (AC 1997.34.00.030843-3/DF, Rel. Desembargador Federal Catão Alves, Conv. Juiz Federal Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho, Sétima Turma, e-DJF1 de 04/09/2009). Decidiu-se, nessa oportunidade, que o Decreto 70.235/72, por ser fruto de delegação legislativa, ostenta natureza de lei ordinária, o que implica que o pedido de reconsideração nele previsto tem origem e caráter legal, traduzindo manifestação de índole legislativa, razão pela qual não poderia ser suprimido por legislação de hierarquia inferior, que ostenta natureza meramente regulamentar.

⁸⁰ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário* – e o problema da supressão do contraditório. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pp. 56-57.

conhecida como Super-Receita, por abarcar as competências da antiga Secretaria da Receita Previdenciária. Destarte, o novo órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda passou também a ter a função de planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais.

A implantação deste novo órgão trouxe repercussões diretas nos órgãos de julgamento administrativo da esfera federal, os Conselhos de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tiveram seus regimentos internos alterados – através da Portaria do Ministro da Fazenda nº 147, de 25 de junho de 2007 –, para regular a apreciação dos litígios envolvendo as contribuições sociais.

A Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009), criou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – em substituição às antigas estruturas dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

A instalação do CARF ocorreu em 19 de fevereiro de 2008, com a edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 41, de 17 de fevereiro de 2009. O CARF resultou da unificação da estrutura administrativa do Primeiro, Segundo e Terceiro Conselho de Contribuintes em um único órgão, mantendo a mesma natureza e finalidade dos Conselhos, de órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com a finalidade de julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

A unificação dos Conselhos em um único órgão visou proporcionar maior racionalidade administrativa, redução de custos operacionais e melhor aproveitamento e alocação dos recursos, considerando que os três Conselhos tinham a mesma natureza e finalidade, porém estruturas administrativas distintas, com sobreposição de tarefas e fluxo de trabalho. Com a criação do novo órgão as estruturas foram unificadas, permitindo melhor coordenação das atividades de planejamento, orçamento, logística, gestão de pessoas, documentação, tecnologia e segurança da informação, permitindo ainda maior agilidade na tomada e implementação das decisões. Os esforços e recursos passaram a ser direcionados para a atividade fim de gestão dos

processos administrativos fiscais, no preparo das sessões de julgamento e formalização das decisões no momento em que forem prolatadas.⁸¹

a) O Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais⁸²

No Estado de Minas Gerais, o Conselho de Contribuintes – CC-MG –, criado em 1946, funciona, atualmente, como órgão único do contencioso administrativo fiscal. No princípio, as questões suscitadas entre o Fisco e os contribuintes eram solucionadas em duas instâncias: uma singular, representada pelos superintendentes de departamentos, os chefes de serviços e coletores; outra coletiva, através da atuação do Conselho de Contribuintes, em grau de recurso.

Posteriormente, o julgamento em primeira instância passou a ser feito pela Junta de Revisão Fiscal, vinculada à Diretoria da Receita Estadual, compondo-se de três turmas, contendo, cada uma, dois vogais e se incumbindo das questões não afetadas às Juntas Regionais de Revisão Fiscal.

A partir de 1978, a situação se modificou com a extinção das Juntas de Revisão, firmando-se o Conselho de Contribuintes, composto de representantes fazendários e classistas, como órgão único na tarefa de julgar as lides fiscais, nos prazos e forma estabelecidos na Consolidação da Legislação Tributária e Administrativa – CLTA/MG.⁸³

Ao longo da história, foram ainda criadas a Câmara Superior, hoje Câmara Especial, o recurso de revisão e a Auditoria Fiscal, com a responsabilidade pelo saneamento e instrução dos processos, culminando com o parecer sobre o mérito, de grande valia no deslinde das questões examinadas. Mais recentemente, foi instituído o rito sumário, consignando tratamento diferenciado e simplificado a algumas contendas em razão de valor e matéria.

⁸¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInstitucional/Historico/HistoricoPopup.jsf>>. Acesso em 12 de dezembro de 2011.

⁸² ESTADO DE MINAS GERAIS. Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. <http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/ccmg_60_anos/index.html>. Acesso em 12 de dezembro de 2011.

⁸³ De acordo com o art. 1º do Decreto nº 23.780/84, esta Consolidação contém as normas concernentes à formação e tramitação do Processo Tributário Administrativo (PTA) e ao julgamento do contencioso administrativo fiscal, bem como a estrutura, composição e competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CC/MG). A CLTA/MG foi revogada pelo Decreto 44.747/08, com vigência a partir de 1º/03/08, que instituiu o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

b) O Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte

O Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte – CART-BH – foi criado pela Lei Municipal nº 10.082, de 12 de janeiro de 2011, e regulamentado pelo Decreto nº 14.456, de 16 de junho de 2011. Tem por competência decidir, em primeira e segunda instâncias administrativas, os litígios decorrentes de relação jurídica estabelecida entre o Município de Belo Horizonte e o sujeito passivo de obrigação tributária.

É composto pela Junta de Julgamento Tributário – JJT – e pelo Conselho de Recursos Tributários – CRT –, responsáveis pelo julgamento em primeira e segunda instâncias administrativas, respectivamente.

A estrutura atual concentra, em um único órgão, toda a atividade de julgamento do contencioso administrativo tributário, em substituição às estruturas então existentes, a saber, a Junta de Julgamento Fiscal e Junta de Recursos Fiscais.

Tais Juntas foram criadas pela Lei nº 802, de 21 de novembro de 1959, que havia instituído o Código Tributário do Município, e foram regulamentadas pelo Decreto nº 982, de 18 de agosto de 1962.

Até 1984, os próprios órgãos gestores atuavam como primeira instância. O novo modelo com Junta de Julgamento Fiscal e Junta de Recursos Fiscais foi introduzido pelo regulamento baixado pelo Decreto nº 4.726, de 24 de julho de 1984, conforme autorizado pela Lei nº 3.570, de 16 de junho de 1983, sendo regulamentado pelo Decreto nº 4.531, de 12 de setembro de 1983.

Em 09 de maio de 1985, foram introduzidas pequenas modificações no funcionamento dos órgãos de julgamento, através do Decreto nº 4.973. Posteriormente, a estrutura e a competência foram modificadas pela Lei nº 4.989, de 18 de janeiro de 1988.

Hoje, a JJT, competente pelos julgamentos em primeira instância administrativa, é composta exclusivamente por Auditores Fiscais e Auditores Técnicos de Tributos Municipais, designados pelo Secretário Municipal de Finanças, versados na legislação tributária aplicável aos tributos municipais e com reconhecida experiência profissional.

Por sua vez, o CRT, órgão de segunda instância, é composto de três Câmaras, com seis membros efetivos cada e igual número de suplentes, todos de livre nomeação do Prefeito, para um mandato de três anos. Cada uma das Câmaras tem composição paritária, integrada por três

servidores da Prefeitura (representantes da Fazenda Pública Municipal) e três representantes dos contribuintes.

1.1.4. Conclusão da História

Demonstrou-se que, ao longo de sua história, as normas processuais fiscais brasileiras sempre apresentaram um caráter assistemático e lacunoso. Concordamos com BONILHA⁸⁴, no sentido de que o retrospecto histórico nos deixa a triste conclusão de que, a despeito do evidente progresso alcançado pelo direito tributário material, principalmente após a codificação, o direito processual administrativo não o acompanhou a contento.

É certo que, num primeiro momento, a aplicação da legislação tributária como também as reclamações e impugnações daí advindas estavam regulamentadas na própria legislação fiscal.

Cada Regulamento (v.g., Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR, etc.) disciplinava, além das normas de direito material, certas normas de direito formal, com o escopo justamente de garantir os direitos subjetivos das partes envolvidas nessa relação jurídico-tributária, no seio da Administração Pública.

Em que pese a notável evolução do direito positivo relacionado ao processo administrativo, aliado ao aperfeiçoamento da Dogmática, pode-se dizer que até os dias de hoje o Processo Administrativo Tributário brasileiro carece de uma ampla sistematização de caráter científico, visando a um funcionamento mais articulado e orgânico, nas diversas fases procedimentais.

Pela própria história das regras processuais tributárias observa-se que a intensa mutação legislativa e a sequência de leis, que se limitaram à correção de imperfeições flagrantes das anteriores, contribuíram para o descompasso entre a evolução e o progresso do direito substantivo tributário em relação ao direito processual, que permaneceu com uma legislação assistemática e fragmentária, além de continuar desassistido de trabalhos doutrinários, proporcionalmente à importância da matéria em nossos tempos.

A doutrina não cuidou de acompanhar a evolução da aplicação da lei tributária e dos instrumentos, administrativos e judiciais, de garantia dos direitos emergentes dessa relação

⁸⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 37.

jurídica. ALBERTO XAVIER estatui que “*o desenvolvimento obtido no plano científico pelo chamado direito tributário material nunca foi acompanhado de esforços comparáveis no direito tributário formal, até há pouco atrofiado e subalternizado pela doutrina*”.⁸⁵

Lado outro, apesar de não existir um Código de Processo Tributário ou lei orgânica, “*não se pode dizer que não haja um direito processual tributário brasileiro*”, como assinalava ATALIBA, para quem, mesmo não havendo sistematização legal a respeito, devem ser aplicados princípios específicos a esse ramo do direito.⁸⁶

É nessa premente necessidade de melhor sistematização e, conseqüentemente, de fortalecimento do processo administrativo tributário, como forma de garantia do cidadão-contribuinte, que o presente trabalho se sustenta.

⁸⁵ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 6.

⁸⁶ RIBAS, Lída Lopes. “Processo Administrativo Tributário em Perspectiva da Cidadania Democrática”. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 393.

1.2. A IMPORTÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1.2.1. *Sociedade de Risco, Segurança e Processualidade*

Vivemos dias que desafiam todo o ideal iluminista, na ênfase à perfectibilidade humana, sendo certo que a humanidade caminha pra frente e que o desenvolvimento tecnológico torna o mundo mais estável e ordenado.⁸⁷ Mesmo que se considere que sequer teríamos ultrapassado a era da modernidade,⁸⁸ caracterizada pela superação das explicações religiosas para o mundo e adoção do racionalismo, é fato que a sociedade pós-industrial e a globalização tem apontado para um verdadeiro esgotamento dos instrumentos para a solução dos problemas da primeira modernidade.⁸⁹

O desenvolvimento econômico escapa do controle estatal e suas consequências, como o desemprego, a violência, a pobreza, têm o seu equacionamento exigido do Estado Social, cada vez mais frágil para atender a crescente demanda, o que gera crises políticas que colocam em risco o futuro da democracia. O século passado trouxe significantes mudanças na dinâmica da vida do homem. Pela primeira vez, o desenvolvimento técnico-científico, como também mencionadas mazelas do modelo socioeconômico dominante, põem em risco a continuidade da própria perpetuação da espécie humana.

Como bem destacou MANUEL ATIENZA, vive-se um paradoxo, eis que, a despeito de a humanidade possuir conhecimento e recursos para que todos tenham acesso a níveis básicos de educação, saúde, moradia e alimentação, não alcançamos sequer um estágio rudimentar de justiça social em termos globais.⁹⁰

Estamos diante das consequências da imposição do modelo de modernidade ocidental para todo o mundo, gerando efeitos colaterais advindos da ambivalência e imprevisibilidade, caracterizadoras da *sociedade de risco*. Podemos denominá-la de *modernidade reflexiva*, como

⁸⁷ GIDDENS, Anthony. *Mundo em Descontrole – O que a Globalização Está Fazendo de Nós*. Trad. Maria Luiza Borges. 4ª ed., Rio de Janeiro: Record, 2005, p. 14.

⁸⁸ BECK, Ulrich. *Liberdade ou Capitalismo – Ulrich Beck conversa com Jorhannes Willms*. Trad. Luiz Antônio Oliveira Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2002, pp. 19-20.

⁸⁹ A primeira modernidade é considerada, por Ulrich Beck, como o período que vai do início da revolução industrial (século XVII) até o início do século XX (Cfr. BECK, Ulrich. *La Sociedad Del Riesgo Global*. Trad. Jesús Alborés Rey. Madrid: Siglo Veintiuno de España Editores, 2002, p. 221).

⁹⁰ ATIENZA, Manuel. *El Sentido Del Derecho*. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 2003, p. 20.

BECK,⁹¹ de *modernidade ambivalente*, como BAUMAN⁹² ou *modernidade tardia*, como GIDDENS.⁹³⁻⁹⁴

A expressão *sociedade de risco* foi utilizada pelo sociólogo alemão ULRICH BECK, professor da Universidade de Munique, em 1986,⁹⁵ após o acidente nuclear de Chernobyl, na Ucrânia, para designar os dias em que vivemos, a partir da constatação de que os perigos atualmente enfrentados pela humanidade são resultado dos efeitos colaterais da própria ação humana, o que acaba gerando uma imprevisibilidade quanto às consequências das medidas adotadas, e o enfraquecimento da racionalidade baseada no conhecimento passado.⁹⁶

É evidente que durante toda a história os riscos estiveram presentes, no entanto, a atual *sociedade de risco* traz algo além: riscos que transcendem a individualidade das pessoas. Isto é, além dos riscos inerentes à natureza, correspondem a um efeito do próprio desenvolvimento técnico da humanidade.

Como observou GIDDENS,

[...] um cético poderia perguntar: não há nada de novo aqui? A vida humana não foi sempre marcada pela contingência? O futuro não foi sempre incerto e problemático? A resposta a cada uma das respostas é “sim”. Não é que atualmente nossas circunstâncias de vida tenham se tornado menos previsíveis do que costumavam ser; o que mudou foram as origens da imprevisibilidade. Muitas incertezas com que nos defrontamos hoje foram criadas pelo próprio desenvolvimento do conhecimento humano.⁹⁷

Para RICARDO LOBO TORRES, a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.⁹⁸ De fato, a insegurança, o improvável, a desconfiança e a indeterminação que cobrem as relações

⁹¹ BECK, Ulrich. “Autodissolução e auto-risco da sociedade industrial: o que significa?” In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Trad. Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997, p. 208.

⁹² BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade e Ambivalência*. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.

⁹³ GIDDENS, Anthony. “Risco, Confiança, Reflexividade”. In: GIDDENS, Anthony; GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Trad. Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997, p. 233.

⁹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-supresa e Proteção à Confiança)*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 34.

⁹⁵ BECK, Ulrich. *La Sociedad Del Riesgo – Hacia una nueva modernidad*. Trad. Jorge Navarro, Daniel Jiménez e María Rosa Borrás. Barcelona: Paidós, 1998.

⁹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-supresa e Proteção à Confiança)*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 34.

⁹⁷ GIDDENS, Anthony. “Risco, Confiança, Reflexividade”. In: GIDDENS, Anthony; GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Trad. Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997, p. 220.

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II, p. 177.

humanas e seu meio exterior, trazem consigo a paralisação comportamental do homem diante do que lhe é estranho.

Observa MISABEL DERZI que a denominada crise da modernidade, especialmente na seara jurídica, revela-se mediante a substituição dos paradigmas existentes por outro, qual seja, o da informalidade, o da deslegalização e da descrença na força normativa do Direito. Instala-se, pois, ao lado do pluralismo e da complexidade, a ausência de regras, a permissividade, a descrença generalizada, a incerteza e a indecisão, impondo questionamentos sobre princípios jurídicos até então tidos como sólidos, tais como a segurança jurídica, a capacidade contributiva, a igualdade e até mesmo a legalidade. É nesse cenário de alta complexidade social e econômica que a professora aponta como fundamental se prestigiar a previsibilidade das relações humanas, notadamente nas relações Estado-cidadãos, possibilitando reforço à segurança jurídica e, por conseguinte, proporcionando estabilidade no ambiente social.⁹⁹

As características da sociedade de risco como a ambivalência e incerteza impõem a busca por novos princípios para fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre o Estado e a sociedade, razão pela qual tem se dado destaque para princípios como o da solidariedade, o da transparência e proporcionalidade. Nesse raciocínio, também o agir da Administração Pública deve ser alterado para que ela possa responder às demandas sociais.

NIKLAS LUHMANN chega a reconhecer que o conceito de risco “*responde a la necesidad de conceptualizar una situación puntual que no puede ser expresada con la precisión requerida por las palabras de que se dispone en ese momento*”.¹⁰⁰ O sociólogo alemão forja o seu conceito a partir da conjugação da imensurabilidade e imprecisão do que realmente se espera que seja o risco.

MISABEL DERZI elucida que a complexidade das sociedades de risco contemporâneas é adotada como problema central por LUHMANN e abordada por meio das técnicas usadas para sua redução.¹⁰¹ A linguagem (que pressupõe a representação e a auto-consciência

⁹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. “A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”. In: FICHER, Octavio Campos (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 261-277.

¹⁰⁰ LUHMANN, Niklas. “El concepto de riesgo”. In: GIDDENS, Antony; BAUMAN, Zigmunt; LUHMANN, Niklas; BECK, Ulrich. *Las Consecuencias Perversas de la Modernidad: modernidade, contingencia y riesgo*, 1996, p. 133.

¹⁰¹ Misabel Derzi observa que como reação ao “vale-tudo” e ao relativismo pós-moderno, Niklas Luhmann propõe formas de se assegurar a consistência e força do sistema jurídico, necessariamente fechado, para que este possa produzir, a partir de si mesmo, operações próprias, reproduzindo em rede seus avanços e recuos, possibilitando, dessa forma, o conhecimento. Nessa teoria de Luhmann, a interação entre o sistema e o ambiente externo depende da inclusão ou exclusão de elementos, acoplados ou desacoplados estruturalmente, de modo que, mesmo irritações ensejadoras de mudanças, se transformem irritações dentro do sistema. Indaga, então, a professora: “Ora, nesse quadro de uma realidade social plástica e fluida, como garantir que o sistema jurídico cumpra a sua função de

reflexiva, permitindo a formação de generalizações e seletividade), a concepção dos sistemas (forma de ordenação unitária, que necessariamente se utiliza de abstração e universalidade, sobretudo guiadas pela coerência Dogmática), o tempo (autêntico) e a confiança (que viabiliza a vida e as ações) são técnicas de relação dependente, todas redutoras da complexidade do mundo.¹⁰²

Nesse contexto, com o escopo de lidar com a complexidade da sociedade de risco, a procedimentalização da atividade estatal, com a criação de mecanismos para a participação do cidadão na tomada de decisões, é medida que se torna indispensável.¹⁰³ Como leciona SERGIO ANDRÉ ROCHA, dado o caráter técnico das questões surgidas no âmbito da sociedade de risco, a procedimentalização do decidir da Administração também permite a participação de especialistas e técnicos, sem os quais se torna impossível para o cidadão comum compreender temas como os referentes à energia nuclear, à proteção do meio ambiente e sua compatibilização com os padrões de existência do homem, ao terrorismo, etc.¹⁰⁴

Efetivamente, com o crescimento das atividades entregues ao Estado-Administração no último século, foi necessário criar mecanismos democráticos para que a Administração pudesse desenvolver suas atividades, que vão, na maioria dos casos, interferir no exercício do direito por parte dos administrados.

O atual momento histórico requer a busca da redemarcação do espaço público, com a inserção das alterações no modo como são desenvolvidas as relações entre Estado e a sociedade civil. Busca-se o estreitamento dos laços entre Estado e sociedade civil, por meio de uma acentuada interseção entre o poder político e a sociedade. Tal cenário é resultado da combinação do exercício da cidadania com a efetiva participação direta dos cidadãos nos assuntos de interesse da sociedade, fundamentado na busca pela solidariedade entre os

atender às expectativas, de proteger a confiança, enfim de fechar-se, dentro de sua peculiaridade, condição essencial para o seu conhecimento e para sua própria operacionalidade, como quer Luhmann?”. E ela mesmo responde em seguida: “A segurança jurídica, a proteção da confiança, a previsibilidade do direito são possíveis e conciliáveis com tal complexibilidade e mutabilidade. Aliás, são exatamente o único caminho de sobrevivência do Direito, sob pena de ele se confundir com o ambiente econômico, político e social. Para isso, todo sistema tem os seus acopladores, os seus conversores que garantem o fechamento (meramente operacional, não hermenêutico) e que o tornam inconfundível com o ambiente restante” (DERZI, Misabel Abreu Machado. “Segurança Jurídica como fator de Concorrência Tributária”. In: VELLOSO, Carlos Mário Da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. (Org.). *Princípios Constitucionais Fundamentais*. São Paulo: LEX, 2005, v. 1, p. 799-816).

¹⁰² DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 325.

¹⁰³ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 28.

¹⁰⁴ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 28.

indivíduos e nos ditames do texto constitucional. A forma de participação popular que mais interesse desperta é aquela em que o cidadão se insere nos planos decisórios da Administração Pública, seja porque foi consultado ou porque a ele foi outorgado o poder de decisão. Assim, é possível colocar em evidência que o aumento da participação popular vem conferir maior legitimidade aos atos da administração e ampliar o controle sobre o governante, resultando em maior confiabilidade na gestão administrativa.¹⁰⁵

Com efeito, um processo administrativo transparente, acessível aos cidadãos, que permita acompanhar a tomada de decisão administrativa e que mesmo na presença de incertezas e controvérsias admita aferir que a decisão se mostra racional e justa, tende a minimizar a insegurança jurídica e os riscos de violação aos direitos e garantias individuais.

Ressalte-se, ainda, forte em FLÁVIO COUTO BERNARDES, que o tema do procedimento administrativo está intimamente vinculado com a noção do Estado Democrático de Direito, pois seu conceito e utilização vem se intensificando com o desenvolvimento das atividades estatais. Realmente, “*a passagem do denominado ‘Estado Liberal’ para o período intervencionista e a atual demanda pelas questões sociais repercutem diretamente nas atribuições a serem realizadas pelo Poder Público*”.¹⁰⁶

Como se verá, um dos principais mecanismos para compensar o déficit democrático do agir administrativo é a procedimentalização.

1.2.2. Do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito: a procedimentalização da atuação estatal

No curso da história, a necessidade de afirmação de princípios de autoridade em face dos demais centros de poder levou a Administração Pública a um isolamento em relação ao Poder Legislativo, ao Poder Judiciário e aos próprios cidadãos. Esse distanciamento – que culminou na criação de um sistema jurídico próprio para o Poder Público – pode ser explicado não apenas pela necessidade de reforço da autoridade estatal, mas também por ser o Poder Executivo a principal sede de entidades públicas voltadas à coerção.¹⁰⁷

¹⁰⁵ SCHWANKA, Cristiane. “A processualidade administrativa como instrumento de densificação da administração pública democrática: a conformação da administração pública consensual”. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. v. 80, nº 3, jul./set. 2011, Belo Horizonte: p. 72.

¹⁰⁶ BERNARDES, Flávio Couto. “Aspectos Polêmicos do procedimento tributário administrativo”. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH*, Belo Horizonte: Editora Fórum, nº 1, jan./jun. 2008, p. 70.

¹⁰⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: Renovar, 2001, pp. 9 e ss.

Na França pós-revolucionária, principal modelo histórico de Administração Pública moderna, foi exatamente essa busca de autonomia do Executivo que levou à criação de um controle exclusivo (o contencioso administrativo), com o desenvolvimento de uma disciplina jurídica diferenciada.¹⁰⁸ Cuida-se do “pecado original” do contencioso e do Direito Administrativo: foram instrumentos surgidos da necessidade de se proteger a autoridade estatal e criar uma isenção judicial da Administração.¹⁰⁹

Realmente, como destaca LUÍSA CRISTINA PINTO E NETTO, o Direito Administrativo, surgido na esteira do contencioso administrativo, que teve como papel principal assegurar à Administração o julgamento dos litígios que a envolviam, colocou em primeiro plano o asseguramento da primazia da Administração como Poder do Estado e não a proteção dos particulares.¹¹⁰ ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUZA afirma que a organização da Administração como realidade autônoma no interior do Estado e a criação de uma justiça administrativa são os dois fenômenos que devem ser colocados na origem do tratamento científico do Direito Administrativo.¹¹¹

Os motivos dessa peculiar organização foram explanados na obra de SEABRA FAGUNDES:

O sistema de controle por uma jurisdição especial tem a sua explicação doutrinária no que Bonnard chama “a concepção francesa da separação de poderes”. Assentou-se na prática do Direito Público francês que a separação dos poderes deve ser de modo a vedar a penetração de um no âmbito peculiar de outro, implicando violação a esse princípio o julgamento pelo Poder Judiciário das controvérsias nascidas da atividade do Poder Administrativo. De início, esta orientação decorreu da prevenção contra a jurisdição comum, em constante conflito com os corpos administrativos, no período que precedeu à Revolução Francesa, e hoje assenta na conveniência técnica das especializações e melhor coordenação do serviço público, já desaparecida aquela hostilidade. Assim, as razões históricas, que fizeram nascer a

¹⁰⁸ Acerca da relação entre as origens do direito administrativo e a jurisprudência do Conselho de Estado pós-revolucionário francês, cfr. Vasco Pereira da Silva (SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*, Coimbra: Almedina Editora, 2003, pp. 11-145).

¹⁰⁹ SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Para um contencioso administrativo dos particulares – esboço de uma teoria subjetivista do recurso directo de anulação*, Coimbra: Livraria Almedina, 1997, p. 9. Segundo Alberto Xavier, “a falácia revolucionária segundo a qual ‘julgar a Administração é ainda administrar’ conduziu assim à ‘imunidade judicial da Administração’ ou seja, à subtração dos atos do Poder Executivo da apreciação do Poder Judiciário e à concomitante criação de mecanismos de autocontrole no âmbito do Poder Executivo, que evoluíram por três fases distintas: numa primeira fase, o julgamento dos recursos contra os atos da Administração competia a órgãos da Administração ativa – era o sistema do *administrador-juiz*; numa segunda fase, esse julgamento cabia à Administração consultiva, mas a sua eficácia dependia ainda de homologação da Administração ativa – era o sistema de *justiça reservada*; enfim, numa terceira fase, o julgamento definitivo passa a caber a órgãos reputados imparciais, de natureza jurisdicional, mas integrados no Poder Executivo e não no Poder Judiciário – é o sistema da *justiça delegada*” (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 24).

¹¹⁰ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 42.

¹¹¹ SOUSA, António Francisco de. *Fundamentos históricos de direito administrativo*, Lisboa: I, 1995, p. 195.

doutrina francesa da separação dos poderes públicos, cessaram de existir, mas subsistiu o sistema de dupla jurisdição dela originário, já agora por motivos de ordem técnica¹¹².

Merece registro a advertência de ALBERTO XAVIER: segundo o jurista lusitano, o “contencioso administrativo” resulta de uma interpretação heterodoxa do princípio da separação dos poderes, devido mais às circunstâncias históricas da França revolucionária do que razões de coerência lógica. Realmente, a separação dos poderes conduziria ao impedimento de que a Administração exercesse funções jurisdicionais e o fato de os tribunais estarem impedidos de conhecerem dos litígios entre a Administração e os particulares representa uma distorção daquele princípio.¹¹³

O Direito Administrativo e o Estado Liberal nascido com a Revolução não lograram uma total ruptura com o Estado Absolutista. O Estado, marcado por elementos liberal e democrático, possuía também um elemento autoritário herdado do Estado Absoluto. O elemento liberal liga-se à organização do poder político e o autoritário ao funcionamento da Administração. Observe-se que, se por um lado o liberalismo valorizava o indivíduo, por outro, no que tange à Administração, este era mantido como administrado, como súdito. Com o liberalismo, mudanças significativas puderam ser observadas, por exemplo, no *status* do Poder Legislativo e do Poder Judiciário, sendo que, no entanto, o Poder Executivo, mais propriamente a Administração Pública, não apresentou a mesma permeabilidade aos ideais liberais, continuando a se basear em princípios autoritários.¹¹⁴

Como afirma MENELICK DE CARVALHO NETTO,¹¹⁵ na era liberal, o papel da Administração Pública concentrava-se na defesa da liberdade e da propriedade, definindo o próprio Estado os limites das ações particulares e garantindo a possibilidade de seu desenvolvimento nas balizas legais. Para compensar a rigidez a que foi submetida a ação administrativa em vista do princípio da legalidade, alargou-se a utilização de regulamentos autônomos,¹¹⁶ e o Direito Administrativo nasce como direito derogatório, próprio da Administração Pública, consagrando inúmeros privilégios, muitas vezes justificados pela indeterminada noção de interesse público.

¹¹² FAGUNDES, Miguel Seabra. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 3º ed., Rio de Janeiro: Forense, 1957, p.145-146.

¹¹³ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 23-24.

¹¹⁴ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 44.

¹¹⁵ CARVALHO NETTO, Menelick de. “Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado Democrático de Direito”. *Revista de Direito Comparado*, v. 3, Belo Horizonte: maio, 1999, pp. 473-486.

¹¹⁶ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 38-39.

Na verdade, ao invés da “ilusão garantística da gênese do Direito Administrativo”, a sua criação representou uma fuga do poder de controle exercido pelos tribunais judiciais. Tal afastamento, adverte PAULO OTERO, foi buscado também mediante a edição de normas processuais próprias, que mostravam o “*claro propósito de consagrar regras de privilégio a favor dos órgãos administrativos*”.¹¹⁷ Nas palavras de PEREIRA DA SILVA, “*criado mais com o objetivo de assegurar a primazia da Administração do que preocupado com a proteção dos particulares, o Direito Administrativo só paulatinamente é que vai se libertando dos traumas provocados por essa infância difícil*”.¹¹⁸

A Administração Pública do Estado Liberal pode ser caracterizada como estruturalmente concentrada e centralizada, agressiva; Administração-poder do tipo policial, que age por meio de atos tipicamente unilaterais executórios. É uma Administração que, quase exclusivamente, atuava por meio de atos administrativos, manifestações autoritárias do poder estatal em relação a particulares determinados.

No Estado nascido da Revolução burguesa, gestou-se o Direito Administrativo, centrado no conceito de ato administrativo e tendo como pano de fundo a idéia da separação dos poderes vigente, com as implicações no contencioso administrativo. Na dogmática jurídico-administrativa desenvolvida nesse contexto essencialmente unilateral, o ponto fulcral era o conceito de ato administrativo.¹¹⁹

O Direito Administrativo foi sendo criado pela jurisprudência, e, no seu bojo, também o ato administrativo, que passou por duas fases: primeiramente, serviu para delimitar as ações administrativas excluídas do controle dos tribunais-judiciais; posteriormente, na fase da plena jurisdicionalização do contencioso administrativo, o ato sujeitou-se aos tribunais administrativos. O ato foi, num primeiro momento, instrumento de proteção da Administração, para, posteriormente, proteger o particular.¹²⁰

A primeira revolução nas relações entre a Administração Pública e os administrados se deu com o surgimento do ato administrativo, que, conforme ensinamentos de ODETE MEDAUAR, “*configura importante conquista, por inserir entre a vontade da autoridade e um*

¹¹⁷ OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública – o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003, p. 277.

¹¹⁸ SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Para um contencioso administrativo dos particulares – esboço de uma teoria subjetivista do recurso directo de anulação*, Coimbra: Livraria Almedina, 1997, p. 37.

¹¹⁹ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 47.

¹²⁰ SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*, Coimbra: Almedina Editora, 2003, pp. 44-45.

efeito sobre direito dos indivíduos um conjunto de preceitos destinados justamente a disciplinar essa atuação e a prefixar esses efeitos”.¹²¹

Ato e contencioso administrativos influenciaram-se mutuamente, orientando a concepção da Administração no sentido de ser um agente agressivo. Com efeito, o Estado burguês, no compromisso entre uma noção liberal do poder político e outra autoritária da Administração, reconhecia, de um lado, os direitos políticos e civis em face do poder político e entre os particulares, mas negava, de outro, sua validade em face do poder administrativo.¹²²

O Estado agia por meio da lei, abstrata e geral, não havendo que se falar em direitos subjetivos em face dele, apenas a lei seria a ele impositivo. Os direitos valorizados em face do Estado eram os direitos fundamentais. Como observa PINTO E NETTO:

O contencioso administrativo, na medida em que era entendido como um procedimento objetivo dirigido contra um ato e não como meio de defesa de interesses próprios dos particulares, contribuía para considerarem-se inexistentes verdadeiros direitos subjetivos em face do Estado. Neste quadro, não se admitia que os particulares defendessem posições jurídicas próprias; seu possível direito nada mais era do que o asseguramento do respeito às normas objetivas, ou seja, mero reflexo do Direito objetivo: os particulares funcionariam como colaboradores do Estado no desempenho da boa administração. Esta concepção do contencioso administrativo como processo feito a um ato impedia a aceitação de direitos subjetivos do particular nas relações administrativas. A negação da existência de direitos subjetivos nas relações administrativas traz a lume a dogmática subjacente às concepções da época, segundo as quais o particular não era considerado verdadeiro sujeito de direito em face da Administração.¹²³

Os déficits sociais criados pelo capitalismo do século XIX, as guerras e as crises políticas exigiram que o Estado assumisse novas funções, especialmente relacionadas com o incremento das condições econômico-sociais, ora com o dirigismo econômico, com base nas orientações de KEYNES, ora pela construção de sistema de prevenção e compensação de riscos sociais. O Estado toma para si o papel de garantir materialmente uma gama ampliada de direitos. Obviamente, o Direito Administrativo teve que dotá-lo de instrumentos fortes e capazes de garantir o sucesso de sua empreitada, o que resultou no crescimento da Administração Pública e na formação de uma estrutura administrativa altamente complexa.¹²⁴ A execução de tarefas positivas múltiplas requereu a ampliação da discricionariedade administrativa e a gestão de planos de longo prazo, pelo que passou a Administração a conformar aspectos cada vez mais amplos da vida social, valendo-se, frequentemente, de intervenções mais drásticas na esfera privada do que as típicas do modelo anterior.

No Estado Social, considerado como “Estado de Administração”, predominou, em

¹²¹ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 158.

¹²² SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*. Coimbra: Almedina Editora, 2003, pp. 49-50.

¹²³ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 49.

¹²⁴ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 51.

importância, a atividade executiva, em comparação com a legislação e a jurisdição, o que se explica à vista do fim estatal almejado, a saber, o asseguramento do bem-estar dos indivíduos, concretizado por intermédio da atividade administrativa prestadora.¹²⁵ O Estado passa a intervir na economia com a finalidade de corrigir o mecanismo do mercado para concretizar finalidades sociais, o que gerou uma profunda mudança na função administrativa. Há uma ingerência de forma agressiva na esfera dos particulares, passando a ser a principal forma de satisfação de suas necessidades.

Como aponta JOSÉ ALCIONE BERNARDES JÚNIOR, na esteira dessas transformações, redefinem-se as relações havidas entre os Poderes constituídos, deslocando-se o eixo do poder para o Executivo, de cuja tecnocracia deveriam emergir as políticas públicas voltadas para o atendimento da massa de indivíduos carentes.¹²⁶

LUCIANO FERRAZ observa que, do ponto de vista da organização e dos métodos administrativos, a Administração Pública nesse período é denominada administração burocrática (Max Weber), que substitui as administrações patrimonialista (em que há confusão entre propriedade do agente e propriedade do Estado) e regaliana (tudo aos amigos do chefe de plantão). Nas palavras do professor, a administração burocrática

Caracteriza-se como calcada nos meios e nos rígidos instrumentos de controle dos procedimentos, baseando-se na centralização das decisões, na hierarquia traduzida na unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos. O aparato estatal deve ser composto por administradores profissionais especialmente recrutados e treinados, que atuam e respondem de forma neutra aos comandos políticos.¹²⁷

O aumento das prestações estatais, a mais intensa atuação da Administração e o maior contato com os particulares destinatários destas prestações fez com que se buscasse a democratização da administração, pois o modelo do Estado *gendarme* começava a mostrar sinais de inadequação a este novo contexto. ODETE MEDAUAR descreve este processo como a Administração em busca de sua identidade democrática.¹²⁸

Em meados de 1960, alguns administrativistas demonstraram preocupação com o processo pelo qual as decisões eram tomadas, por entenderem que a democracia dependeria do processo de tomada e execução daquelas deliberações. Percebeu-se a necessidade de incrementar a democracia por meio do exercício democrático do poder, que vai além da mera

¹²⁵ SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*. Coimbra: Almedina Editora, 2003, p. 53.

¹²⁶ BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. *O controle jurisdicional do processo legislativo*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 32.

¹²⁷ FERRAZ, Luciano. "Direito Administrativo". In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 5.

¹²⁸ MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: RT, 1992, pp. 129-130.

escolha dos que devem exercê-lo por meio de eleições. A crise das formas clássicas de representação levou, paulatinamente, à busca de novas formas de participação com o crescimento de instituições participativas intermediárias e o aumento da utilização de formas de participação direta. O problema da legitimidade passa a ser muito discutido na Ciência Política e no Direito Político, mas já como o tema mais amplo da participação e não mais apenas circunscrito à representação política característica do período liberal. No fim do século XX, fortaleceu-se uma tendência voltada ao *status* do cidadão, na posição de administrado, que este conquistara nas posições de eleitor e jurisdicionado. Esta tendência teria sido favorecida pelo advento da *sociedade participativa* e pela afirmação do constitucionalismo.¹²⁹

Nesse cenário, mostrou-se evidente a necessidade de se repensar o ato administrativo, como forma exclusiva de atuação administrativa. O “Estado de Administração” não podia se restringir à utilização do ato administrativo, gestado no Estado Liberal. O ato administrativo torna-se instrumento de consecução do interesse público por meio da satisfação de interesses particulares de prestações. Abandonada a feição clássica de instrumento desfavorável aos particulares, configura-se como ato constitutivo de direitos, eminentemente favorável ao administrado.

Posto em suspeita pela Segunda Guerra Mundial, o Estado Social começou a sofrer pressões vindas da sociedade civil, tomada por novas formas de manifestação e de demandas que fugiam à tradicional oposição de classe, tendo como epicentro o gênero, a raça, a opção religiosa ou sexual, a defesa de interesses coletivos como o consumo, o meio ambiente.¹³⁰

JACQUES CHEVALLIER, cientista político e jurista, citado por RAFHAEL FRATTARI¹³¹, consigna que “*o fim do protetorado exercido pelo Estado sobre a vida social, especialmente pela pressão da globalização, não significa o fim do Estado ou o retorno ao Estado mínimo*”,¹³² mas um redimensionamento de suas funções. Para além do simples remanejamento de funções, como escreve MARIA TEREZA FONSECA DIAS,¹³³ houve uma alteração no paradigma da concepção de Estado, com o desenvolvimento de um novo conceito de esfera pública, que não toma como atores isolados o Estado e a sociedade civil, nem se

¹²⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações no direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 11-12.

¹³⁰ CARVALHO NETTO, Menelick de. “Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado Democrático de Direito”. *Revista de Direito Comparado*, v. 3, Belo Horizonte: maio, 1999, pp. 473-486.

¹³¹ FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 132.

¹³² CHEVALLIER, Jacques. *L'État post-moderne*. 2ª ed., Droit et Société, série politique, v. 35, Paris: LGDJ, 2004, p. 45.

¹³³ DIAS, Maria Tereza Fonseca. *Direito administrativo pós-moderno*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p. 151.

confunde com esfera estatal, a requisitar uma Administração diferente. Uma nova Administração começou a ser gestada pelo surgimento da sociedade como protagonista de um novo e expandido diálogo democrático e pela afirmação do constitucionalismo.¹³⁴

No caso brasileiro, o constitucionalismo renovado pela Constituição da República de 1988 trouxe inúmeros princípios jurídicos relacionados com a atividade administrativa, constitucionalizando o Direito Administrativo. A partir de então, uma leitura adequada do Texto Constitucional deixa evidente que o Estado Democrático de Direito nele prescrito exige uma Administração Pública concertada,¹³⁵ haja vista a busca pelo consenso, pela participação dos particulares envolvidos e interessados nas decisões administrativas, objetivando mais aceitação do que submissão.¹³⁶ FABIANA DE MENEZES SOARES¹³⁷ ensina que a Administração pública deve ser concertada, não só em virtude da participação de representantes de entes públicos e privados, mas também do próprio cidadão, porque o fim da participação é uma maior aproximação entre Estado e sociedade.

Eis o escólio de LUCIANO FERRAZ:

O Direito Administrativo é o direito da cidadania. A frase que se acaba de lançar tem a intenção de colocar em xeque as clássicas lições, que, há tempos, conceituam-no – o Direito Administrativo – como direito centrado na Administração Pública e não no cidadão. Com efeito, o Direito Administrativo como disciplina autônoma é fruto da instauração do liberalismo político que passa a subordinar a ação do Estado à afirmação de direitos e liberdades individuais (direitos de cidadania). [...] Claro que o conceito de cidadania não se manteve inalterado no curso da história. Na base do Estado liberal, a infância do Direito Administrativo, ser cidadão significava ter, perante a lei, direito à vida, à liberdade, à propriedade, à igualdade. Em resumo, ter direitos civis (direitos de primeira geração). Contudo, essa liberdade perante a lei estava longe de se afirmar como instrumento efetivo de garantia da cidadania. É que o poder político dos liberais instaurou-se como prerrogativa associada à posse de bens materiais, não restando aos destituídos (às mulheres da mesma forma) direito de se fazer representar em um dos três poderes [...]. Essa cidadania mitigada e sectária atravessou quase intacta o século XIX, até que a seu cabo o caos das relações sociais e trabalhistas e econômicas e a crescente ameaça ao modo de produção capitalista, determinam mudanças nas relações entre o Estado e a sociedade [...]. Ser cidadão, à esta altura, significa,

¹³⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações no direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 12.

¹³⁵ FRATTARI, Raffael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*: em defesa da norma geral no direito brasileiro. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 133. Anota Luísa Pinto e Netto: “A tendência da Administração esboçada no bojo das exigências trazidas pelo Estado Social, e cada vez mais acentuada pela situação acima descrita, é por vez chamada de *Administração concertada*, pois o que se busca é o consenso, a participação dos particulares envolvidos e interessados nas decisões administrativas, objetivando mais aceitação que imposição. Agustín Gordillo, ao tratar das mudanças nos condicionantes econômico-financeiros do direito administrativo vividas nesta virada de século, escreve que, neste quadro, alguns princípios deste ramo do direito tornam-se mais necessários, e, entre eles, enumera, justamente, o da participação decisória dos particulares. Nesta esteira, a atividade administrativa afirma-se como composição de interesses, manifestados no procedimento que prepara a decisão. De fato, a atividade administrativa não se esgota nas formas unilaterais impositivas; pode também ser desempenhada por meios de coordenação, substituindo-se a imperatividade pela consensualidade. Mesmo quando se utilizam formas unilaterais, antes de serem adotadas, busca-se, frequentemente, o consenso por meio do procedimento administrativo que conduz ao ato unilateral” (PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, pp. 66-67).

¹³⁶ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 66.

¹³⁷ SOARES, Fabiana de Menezes. *Direito administrativo de participação*: cidadania, Direito, Estado e Município. Belo Horizonte: Del Rey, 1997, p. 176.

além de participar do processo eleitoral, ter direito à educação, ao trabalho, ao salário justo, à saúde, a uma velhice sossegada. [...] As crises financeiras que abalaram a conformação desse Estado de bem-estar social determinaram, de um lado, mudanças no seu perfil orgânico e funcional, mas não puderam, de outro, retirar da sociedade, do corpo dos cidadãos, a ideia de conscientizar-se, cada vez mais, do seu papel de protagonista na formulação e no controle dos próprios destinos. [...] O Direito Administrativo neste passo encontra-se permeado pela noção de vinculação ao Direito, em substituição à vinculação à lei, conforme diretriz das modernas cartas constitucionais principiológicas. Tais documentos elevam à sede de princípio jurídico o valor democrático, como decorrência mesmo de um novo modelo de Estado – Estado Democrático de Direito: a democracia deixa de ser apenas garantida pela perspectiva tradicional, a representativa, para coroar-se também como democracia direta, participativa.¹³⁸

RAFHAEL FRATTARI¹³⁹ informa que a mudança de paradigma na concepção da Administração Pública erigida pela Constituição de 1988 exige tanto que seja redefinida a noção de interesse público, sob os auspícios de novas formas de identificação da vontade geral, pelos mecanismos de participação popular, quanto seja flexibilizado o interesse público para que não seja sempre derogatório de normas, garantias e interesses dos particulares. O constitucionalismo moderno indica, ainda, que a tradicional vinculação administrativa à lei deve dar lugar a uma vinculação à juridicidade administrativa (vinculação à Constituição). As modernas técnicas hermenêuticas do pós-positivismo sugerem a superação da dicotomia do ato vinculado e não vinculado em prol de graus de vinculação da ação administrativa, e, finalmente, superação do caráter unitário do Poder Executivo, para que a Administração torne-se policêntrica.¹⁴⁰

Segundo ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, a participação surge como instrumento que possibilita o aumento da representatividade dos particulares junto aos órgãos da Administração, bem como incrementa a legitimidade da atuação administrativa, fazendo com que esta seja mais bem aceita, além de propiciar mais informação, o que leva a decisões mais acertadas.¹⁴¹ Lado outro, ressalta VASCO PEREIRA DA SILVA¹⁴² que o ato administrativo, como meio típico da atuação administrativa unilateral positiva, não pode ser abandonado. Na verdade, deve-se relativizar o monopólio exercido pelo ato administrativo no âmbito das relações administrativas, que passa a ser uma das formas de atuação. Cuida-se o ato final de um dos momentos da atuação administrativa, não podendo deixar de se considerar a importância dos momentos que o antecedem.

¹³⁸ FERRAZ, Luciano. “Direito Administrativo”. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). Curso Prático de Direito Administrativo. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 1-3.

¹³⁹ FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 133.

¹⁴⁰ BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*, Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

¹⁴¹ SOUSA, António Francisco de. *Fundamentos históricos de direito administrativo*, Lisboa: I, 1995, p. 405.

¹⁴² SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*, Coimbra: Almedina Editora, 2003, pp. 109-110.

Para PINTO E NETTO, a renovação da Administração Pública passa pela adoção de novos instrumentos e conceitos basilares para o agir administrativo, salientando, ainda, que a procedimentalização de sua atividade foi a solução utilizada na Itália para o enfrentamento dos novos desafios postos pelo constitucionalismo atual.¹⁴³ Consigna a professora:

Por meio do procedimento, dilui-se o poder, uma vez que as decisões são tomadas após a manifestação de diversos interessados, propiciando-se, assim, a participação dos particulares nos processos decisórios da Administração. Por um lado, o procedimento pode democratizar o exercício da função administrativa, franqueando-o à participação, que assume relevância maior do que a simples eleição de representantes, espraiando-se para o exercício do poder, que, de certa forma, se torna compartilhado. Por outro lado, o procedimento permite à Administração recolher maiores informações acerca das situações fáticas e dos interesses envolvidos antes de tomar decisões, que ganham maior probabilidade de acerto e maior legitimidade. [...]

O procedimento é visto, tradicionalmente, como forma de organização e de exercício da atividade administrativa; a participação dos particulares não se dá propriamente para que defendam direitos ou interesses seus, mas sim, em primeiro plano, para que favoreçam e contribuam para a tomada de decisões administrativas mais adequadas e legítimas. [...]

Não obstante a inclinação objetivista, o procedimento tem seu fundamento principiológico, assim como a relação jurídica, no Estado Democrático de Direito, uma vez que cria a possibilidade de participação dos particulares no exercício da função administrativa, democratizando-a. Por isto, o procedimento tem valor em si mesmo, não é mero meio para a tomada de decisões administrativas; nele se vislumbra o exercício de um direito autônomo pelos particulares: o direito de participação.¹⁴⁴

O ordenamento pátrio busca, na processualização da atividade administrativa, a legitimidade do agir estatal, como forma de garantir sua democratização. No intuito de viabilizar a participação do cidadão na tomada de algumas decisões da Administração Pública, cresce o fenômeno da procedimentalização dos atos administrativos, que passam a ser precedidos por uma série de outros atos, ou subordinam-se a mecanismos de controle de sua conformidade com as leis, sendo praticados no âmbito de uma relação jurídica regida por determinados princípios constitucionais e regras jurídicas.¹⁴⁵

MISABEL DERZI tece considerações sobre essa transformação do agir administrativo, sob a ótica do campo tributário. Atente-se para seus dizeres:

Com a crise do Estado moderno, no seio de um Estado Social, advêm os parâmetros de uma nova Administração menos opressiva, chamada “concertada” e o sistema tributário se torna, cada vez mais,

¹⁴³ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, pp. 77-80.

¹⁴⁴ PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, pp. 80-81.

¹⁴⁵ Nas lições de Gustavo Binenbojm: “Um dos traços mais marcantes dessa tendência à democratização é o fenômeno que se convencionou chamar de processualização da atividade administrativa. Tal termo é designativo da preocupação crescente com a disciplina e democratização dos procedimentos formativos da vontade administrativa, e não apenas do ato administrativo final. Busca-se, assim, (i) respeitar o direito dos interessados ao contraditório e à ampla defesa; (ii) incrementar o nível de informação da Administração acerca das repercussões fáticas e jurídicas de uma medida que se alvitra implementar, sob a ótica dos administrados, antes de sua implementação; (iii) alcançar um grau mais elevado de consensualidade e legitimação da Administração Pública” (BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*, Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 77).

complexo e corporativo. As razões dessas características são múltiplas, mas de um lado, apresentam-se fortes os mecanismos inclusivos e igualitários inerentes à democracia; por outro lado, o corporativismo marca a fragilidade do Estado em face de grandes interesses, que se escondem por detrás daqueles benefícios e regimes especiais pretensamente inclusivos.¹⁴⁶

Cumpre-nos, portanto, ir mais a fundo no estudo da processualidade administrativa, identificar sua importância e necessidade, principalmente no que toca ao processo administrativo tributário.

1.2.3. Processualidade administrativa como instrumento mitigador de frustrações e legitimador da atuação estatal

Conforme aludido, o histórico crescimento das atividades da Administração Pública e o correspondente aumento das relações entre os cidadãos e o Estado implicou na procedimentalização da atividade estatal com maior participação dos administrados na realização e controle dos atos administrativos.

À evidência, como assevera MISABEL DERZI, o Estado de Direito contemporâneo continua regido por um Direito Administrativo em que o ato administrativo desempenha papel de alta relevância. Igualmente, continuam vigentes clássicos princípios do Direito Administrativo como o da legalidade, o da hierarquia, o da auto-executoriedade, o da indisponibilidade, o da autotutela, o da impessoalidade, etc. No entanto, nos sítios (incluída aí a Administração Tributária) em que, antes, se admitia apenas o unilateralismo e supremacia do Estado, reconhece-se, ainda e também, um direito de participação do cidadão.¹⁴⁷

Nas lições de MARÇAL JUSTEN FILHO:

A procedimentalização consiste na submissão das atividades administrativas à observância de procedimentos como requisito de validade das ações e omissões adotadas. Significa que a função administrativa se materializa em atividade administrativa, que é um conjunto de atos. Esse conjunto de atos deve observar uma sequência predeterminada, que assegure a possibilidade de controle do poder jurídico para realizar os fins de interesse coletivo e promoção dos direitos fundamentais. A procedimentalização é uma exigência de cunho formalista. A atuação administrativa tem de materializar-se de modo formal, seguindo uma ordenação lógica destinada a evitar a imposição de concepções puramente subjetivas do titular da competência. Essa imposição prevalece ainda quando existe disciplina discricionária da atividade administrativa.¹⁴⁸

¹⁴⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 462.

¹⁴⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 465.

¹⁴⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 215.

De fato, tendo em vista que a ação estatal passou a ter grandiosa importância na vida do homem moderno, este não poderia se quedar alijado da possibilidade de participar ou controlar a tomada de decisão nas hipóteses em que o agir estatal influencie, direta ou indiretamente, em maior ou menor grau, a sua esfera de interesses.

Verificou-se que, de forma a viabilizar tal participação do administrado na tomada de algumas decisões da Administração é que cresce o fenômeno da procedimentalização dos atos administrativos, os quais passam a ser precedidos por uma série de outros atos, ou subordinam-se a mecanismos de controle de sua conformidade com as leis, sendo praticados no âmbito de uma relação jurídica regida por determinados princípios e regras jurídicas.

Nos dizeres de MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO,

Os tempos mudaram e as verdades estruturais sociais também, com a hipertrofia do Poder Executivo, e, portanto, do poder administrativo, tudo isso forçando novas obrigações não só quanto à autotutela do Estado, como em tudo o que disser respeito à figura menor do administrado. Essa expansão dúplex, [...], resultante possivelmente de um novo direito político, favorece a quase livre ingerência do Estado nas atividades privadas cujo alcance atinge a relação jurídica constitucional [...]. Eis por que o processo administrativo, em face do poder administrativo, traz o equilíbrio na controvérsia, no conflito de interesses, impondo às partes controversas ou conflitantes um regime característico de respeito enquadrado na ordem jurídica estabelecida.¹⁴⁹

A “processualidade” está intimamente ligada ao exercício das principais funções estatais, em especial no que diz respeito à atuação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Neste sentido, fala-se de uma “processualidade ampla”, e não apenas adstrita ao funcionamento do aparato jurisdicional, conforme historicamente ficou mais acentuado. De fato, até bem pouco tempo, sempre que se ouvia falar em “processo” surgia desde logo uma vinculação desta palavra com o exercício da função jurisdicional. Tal noção ampliada da processualidade permite falar não só em processo judicial, mas também num processo administrativo e legislativo, conducentes à edição de decisões administrativas (atos administrativos) e legislativas (formalizadas em leis).

Ocorre que a progressiva aproximação entre a Administração e administrado, reflexo do menor distanciamento entre Estado e sociedade, levou à necessidade de tornar conhecidos os modos de atuação administrativa e de propiciar ocasiões para que o cidadão se faça ouvir. O próprio aumento da ingerência estatal tem, como contrapartida, a exigência de fixação de parâmetros para a atividade administrativa, em especial a discricionária. Por outro lado, exigências relacionadas à cidadania e ao caráter democrático do nosso Estado de Direito trazem

¹⁴⁹ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. “As Garantias Jurídicas do Processo Administrativo”. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, nº 448, fev. 1973, pp. 20-21.

em si a idéia de participação na gestão administrativa, conduzindo a uma especial atenção sobre os momentos que antecedem a edição das decisões administrativas.

As finalidades inerentes à procedimentalização da atuação estatal foram elencadas por ODETE MEDAUAR,¹⁵⁰ em seu completo estudo sobre a processualidade no Direito Administrativo. Aponta a autora as seguintes finalidades: (i) legitimação da atividade administrativa; (ii) garantia dos direitos dos administrados; (iii) facilitação do controle da Administração Pública; (iv) melhor conteúdo das decisões; (v) eficácia das decisões; (vi) correto desempenho da função administrativa; (vii) justiça na Administração; (viii) aproximação entre Administração e cidadãos; (ix) sistematização de atuações administrativas; (x) aplicação dos princípios e regras comuns da atividade administrativa.

À frente, faz-se uma acurada análise dessas funções.

1.2.3.1. Legitimação da atividade administrativa

A principal função da procedimentalização da atividade administrativa consiste na atribuição de legitimidade às atuações do Estado que produzem efeitos na esfera jurídica dos cidadãos. O poder estatal, por si próprio, é autoritário, mas, considerando que a imperatividade do ato se apresenta como resultado de um processo em que houve o confronto de vários interesses, direitos e deveres, e em que se chegou a um ponto de convergência, é possível superar essa ideia de imperatividade unilateral.¹⁵¹

Conforme exposto alhures, a constitucionalização da Administração Pública, que ocorreu após o segundo pós-guerra, despertou a necessidade de democratizar as práticas da Administração Pública por meio da maior participação dos administrados na vida administrativa. As novas feições da Administração no Estado-Providência, de fato, desequilibraram o modelo de organização estatal baseado na separação entre as funções de criação e execução do direito. Diante de uma função administrativa com atribuições e poderes muito superiores aos que foram inicialmente concebidos no Estado Liberal, as formas tradicionais de legitimação democrática – restritas à representação política através do Parlamento e da Chefia do Executivo – tornaram-se insuficientes, abrindo-se, assim, o espaço para o desenvolvimento da participação administrativa por meio de legitimação própria da

¹⁵⁰ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, pp. 65-74.

¹⁵¹ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 70.

Administração.¹⁵²

Daí ser o processo o espaço preferencial para o desenrolar das relações jurídicas administrativas, de modo a propiciar a recondução das diversas manifestações da atividade administrativa a um elemento comum e, ainda, a de ensejar a análise da atuação da Administração e de suas relações com os particulares como um fenômeno dinâmico e não meramente estático.¹⁵³

Sem olvidar-se da polissemia da expressão “democracia”,¹⁵⁴ que vai muito além das clássicas fórmulas de participação direta ou representativa, partindo da definição de BOBBIO temos que a democracia é a forma de governo no qual há “*um conjunto de regras (primárias ou fundamentais) que estabelecem quem está autorizado a tomar as decisões coletivas e com quais procedimentos*”.¹⁵⁵ É cediço que um regime será tanto mais democrático, quanto maior for o número de pessoas aptas a influenciar tais decisões.

Nesse aspecto, à luz do direito pátrio, se pronuncia MISABEL DERZI:

A expressão “Estado Democrático de Direito” é, assim, amplíssima. Não pode ser mera concepção formal, como quer PONTES DE MIRANDA, no contexto constitucional. A forma é apenas um dentre outros elementos que compõem a ideia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art. 2º, CF/88) e os seus objetivos (art. 3º, CF/88), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social e o desenvolvimento, a justiça e igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, o Estado Democrático é, antes, noção de sistema político (ou de regime político, como prefere BURDEAU), o qual abrange não só as instituições governamentais formalmente consideradas, mas também um princípio jurídico, à frente estando a igualdade e a segurança, valores e diretrizes adotados pela Constituição.¹⁵⁶

A democracia, no Estado Democrático, indica, num primeiro momento, que o poder

¹⁵² BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 29.

¹⁵³ BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 237-242.

¹⁵⁴ Colhe-se do magistério de MISABEL DERZI: “É verdade que não há, dentro da Ciência Política, consenso em torno da expressão ‘democracia’. A ambiguidade e a polissemia do termo são notáveis e os distintos significados com que o conceito é empregado, tornam-no impreciso e obscuro. Há concepções bastante restritas que, por exemplo, limitam tecnicamente o significado de democracia a regime político, vale dizer, à maneira pela qual os governantes são escolhidos. Nesse sentido, opõe-se à autocracia. Em outras acepções, talvez para a maior parte dos cientistas políticos, alarga-se o seu campo semântico, representando a forma de governo (modo de organização dos órgãos do poder e suas relações), e, ao mesmo tempo, regime político. Enfim, não é raro, como já se alertou, fundir forma de governo e regime político em conceito único. Com a última conotação, PONTES DE MIRANDA emprega a palavra democracia. Outros acrescentam à expressão ‘democracia’ novos significados, dilargando-lhe de tal modo o sentido, que passa a designar um modo de viver especial, nas relações pessoais, familiares e sociais. Mas, apesar de todas essas dissensões, estamos convencidos de que a Constituição da República não utilizou de fórmulas ocas, vazias, que nada interferem nas relações entre a Administração tributária e o contribuinte, mas o conceito de Estado Democrático de Direito guarda profundas conexões com a liberdade, a igualdade (justiça) e a solidariedade, além de colocar as funções do Poder Judiciário no centro do sistema jurídico” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 2).

¹⁵⁵ BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. Trad. Marco Aurélio Nogueira, São Paulo: Paz e Terra, 2000, pp. 30-31.

¹⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 10.

emana do povo, e é exercido pelo povo, em seu proveito. Significa “*identidade entre governantes e governados, entre sujeito e objeto do poder, governo do povo sobre o povo*”,¹⁵⁷ de modo que o exercício do poder estatal por determinadas pessoas exige que estas possuam legitimidade para tanto, sendo que tal legitimidade somente lhes pode ser deferida pelo próprio povo, destinatário da atuação do Estado. Sempre que a Administração vier a intervir no exercício de direitos por parte dos indivíduos, a legitimidade de tal atuação deverá emanar do próprio povo. Tal legitimação advém das normas jurídicas, editadas pelos representantes do povo, atribuindo competência às autoridades administrativas para praticarem determinados atos.¹⁵⁸

Entretanto, dentro desse contexto de democracia e organização estatal, além dessa legitimidade abstrata do exercício do poder, o Estado Democrático de Direito demanda uma legitimação concreta, a qual é alcançada por meio da procedimentalização de determinadas atuações estatais ou da existência de processos de controle de tais atividades, com a viabilização da participação dos administrados na produção de alguns atos a serem praticados pelas autoridades administrativas, os quais venham a interferir em sua esfera jurídica.¹⁵⁹

Em tempos em que se requer a democracia substantiva e participativa, a atuação do Estado, em todas as suas instâncias, deve ser democrática. Como ensina MOREIRA NETO,¹⁶⁰ não basta mais o consenso na escolha das pessoas pelo voto formal, sendo necessária a busca de um consenso mais amplo sobre a escolha de políticas públicas através de outras formas institucionais que possam disciplinar com fidelidade e segurança o processo de formação da vontade participativa, ou seja, a crescente importância da processualidade adequada à decisão pretendida, como instrumento democrático. Deveras, a democracia deve libertar-se do esporádico jogo eleitoral para se consubstanciar em um exercício diário, vivenciado nos mais diversos processos decisórios do Poder Público.

Nas palavras de ODETE MEDAUAR,

no âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade, no processo pré-constituído. Daí a importância dos momentos de formação da decisão como legitimação do poder em concreto, pois os dados do problema que emergem no processo permitem saber se a solução é correta ou aceitável e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades para as quais foi atribuído.¹⁶¹

¹⁵⁷ KELSEN, Hans. *A Democracia*. Trad. Ivone Castilho Benedetti *et al.* São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 35.

¹⁵⁸ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 14-15.

¹⁵⁹ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 14-15.

¹⁶⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 58-59.

¹⁶¹ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais,

Temos, portanto, que a consecução da democracia depende da ação do Estado na promoção de um procedimento administrativo que seja sujeito ao controle dos órgãos democráticos, transparente e amplamente acessível aos administrados. Como ensina EBERHARD SCHMIDT-ASSMANN, na base ou no nível inferior do Estado Federal, a democracia é, antes de tudo, uma democracia administrativa, cujas funções legitimadoras se desenvolvem através do procedimento administrativo.¹⁶²

Por isso é que FERRAZ e DALLARI consideram “*processo administrativo e democracia: binômio incidível*”.¹⁶³ Parte-se da constatação de que a democracia (substantiva e participativa) impõe um controle permanente do Estado pelos cidadãos, que de certa forma é realizado através do processo. Para os professores, o processo administrativo aberto, visível, participativo, é instrumento seguro de prevenção à arbitrariedade. De fato, a participação democrática no processo administrativo representa verdadeira contraface ao autoritarismo.¹⁶⁴

Realmente, a colaboração ou participação dos sujeitos no processo administrativo exerce influência no teor do resultado final. Com isso, o administrado conhece melhor a Administração, que, por sua vez, mediante os fatos, as provas e os argumentos trazidos pelos sujeitos, detecta melhor as situações e mais se aproxima dos cidadãos, propiciando a abertura das muralhas administrativas. Os vários pontos de vista, os vários argumentos, as várias interpretações dos fatos expressam a realidade do pluralismo, característico da democracia, e muito difícil de ser verdadeiramente aceito por autoridades administrativas, apegadas, de regra, a sua própria visão unilateral das situações. Lado outro, a colaboração dos sujeitos amplia as possibilidades de controle da atividade administrativa, aspecto também ligado à democracia.¹⁶⁵

A seu turno, o conceito de Estado de Direito é indissociável da noção de processo.¹⁶⁶ No Direito estrangeiro, é clara a associação entre Estado de Direito e processo administrativo. Como leciona ALBRECHT WEBER, em relação ao direito comunitário europeu, o processo administrativo é compreendido como decorrência imperativa e indissociável da adoção de um

2008, p. 70.

¹⁶² SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. “El procedimiento administrativo, entre el principio del Estado de Derecho y el principio democrático – Sobre el objeto del procedimiento administrativo en la dogmática administrativa alemana”. In: BARNÉS, Javier (Coord.) *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*. Madrid: Editoria Civitas S.A., 1993, p. 335.

¹⁶³ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 23.

¹⁶⁴ FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 22-24.

¹⁶⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 89.

¹⁶⁶ GUEDES, Demian. *Processo administrativo e democracia: uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 111.

Estado de Direito, independentemente de sua codificação específica ou não nos ordenamentos internos dos Estados associados.¹⁶⁷ SCHMIDT-ASSMANN¹⁶⁸ considera que o princípio do Estado de Direito encontra-se intimamente ligado ao processo administrativo, justificando e servindo de fundamento para vários de seus princípios fundamentais, tais como transparência, publicidade e motivação.¹⁶⁹

Também no Brasil a relação entre processo e Estado de Direito alcança o processo administrativo. Para MEDAUAR, se considerado em seu sentido de limitação do Estado pelo Direito, a noção de Estado de Direito

vincula-se ao processo administrativo, pois este submete a atuação administrativa a parâmetros e confere, aos administrados, posições jurídicas que devem ser respeitadas na relação processual [...]. A cooperação do interessado nos momentos de preparação do ato final, aumenta a possibilidade de decisão justa, o que torna o processo administrativo um instrumento de garantia prévia dos direitos do cidadão, ou seja, um meio de evitar decisões ilegais ou iníquas. Com isso, a face do Estado de Direito relacionada a “criação, desenvolvimento e execução do direito como ordenamento direcionado à justiça e paz jurídica”, também se concretiza mediante o processo administrativo.¹⁷⁰

É a partir dessa submissão ao Direito que o Estado retira a legitimidade do exercício de seu poder, demonstrando sua vinculação à vontade geral do povo, expressa no ordenamento jurídico. Dessa forma, o processo administrativo passa a ser visto também como um instrumento de racionalização do poder estatal, eis que possibilita o controle de sua legalidade e a participação democrática dos cidadãos, atuando na legitimação da decisão proferida pela Administração.¹⁷¹ FERRAZ e DALLARI adotam a mesma concepção, no sentido de que a processualização da Administração Pública é o instrumento de sua legitimação.¹⁷² Entendem que o processo é muito mais que um *iter* para a produção de atos administrativos, mas um instrumento de garantia dos administrados em face de outros administrados e, sobretudo, da própria Administração.

¹⁶⁷ WEBER, Albrecht. “El procedimiento administrativo en el derecho comunitario”. In: BARNÉS, Javier (Coord.) *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*. Madrid: Editoria Civitas S.A., 1993, p. 75.

¹⁶⁸ SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. “El procedimiento administrativo, entre el principio del Estado de Derecho y el principio democrático – Sobre el objeto del procedimiento administrativo en la dogmática administrativa alemana”. In: BARNÉS, Javier (Coord.) *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*. Madrid: Editoria Civitas S.A., 1993, p. 327.

¹⁶⁹ Em Portugal, a relação entre os processos utilizados pela Administração Pública e o Estado de Direito é diagnosticada pela reforma do contencioso administrativo, promovida em 2002. Na exposição de motivos do então novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos, afirma-se que a reforma era essencial para a garantia dos direitos dos cidadãos frente ao Poder Público e “*absolutamente indispensável à plena instituição do Estado de Direito*” (GUEDES, Demian. *Processo administrativo e democracia: uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 112).

¹⁷⁰ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 89-90.

¹⁷¹ LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares*. Coimbra: Universidade de Coimbra Editora, 1995, p. 69.

¹⁷² FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p.26.

Com fulcro na doutrina de NIKLAS LUHMANN¹⁷³ e GIORGIO BERTI,¹⁷⁴ ODETE MEDAUAR compreende o processo administrativo como um fórum para a legitimação da decisão, haja vista que os dados que emergem no curso do procedimento (e a própria participação das partes) permitem saber se a decisão é correta e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades apontadas na lei. Assim, do debate dialético havido no processo emerge uma nova imperatividade, aquela que se apresenta como o resultado do confronto de diversos interesses, direitos e deveres, superando-se a ideia pura e simples de imperatividade unilateral.¹⁷⁵

A temática concernente à legitimação do exercício do poder pelo processo partiu do ideário de LUHMANN. Para LUHMANN, não deveria, em princípio, ser assumida pela Administração uma função de legitimação, como, por exemplo, a adoção de um sistema administrativo de solução de lides, que deveria recair sobre o Judiciário com exclusividade.¹⁷⁶ Segundo ele, *in verbis*:

Essas considerações aproximam-se da proposta de aliviar continuamente das funções legitimadoras a administração e conjuntamente os procedimentos administrativos e concentrar o trabalho administrativo específica e funcionalmente na elaboração de decisões consistentes sob redução da maior complexidade possível. Isso corresponde a uma separação nítida entre política e administração como sistemas parciais diversos da organização política por um lado, entre a administração e jurisdição administrativa por outro. A democratização da política como um sistema de certeza de apoio político para o poder legítimo por um lado, a jurisdição totalmente ampliada a divergências de direito público, por outro, constituem aquisições institucionais que, devido ao seu estilo processual, são até mesmo limitadas em seu potencial de complexidade, podendo, porém, assegurar uma grande legitimidade da sua atividade governativa de decisão, nomeadamente através do alargamento dum consenso proporcionado simbolicamente para o sistema político e o seu atual governo, por um lado, e pelo isolamento expressivo de protestos, por outro. Entre estas instituições e, trazido por elas, haveria lugar para um sistema racional muito complexo de elaboração de decisões consistentes, que não precisaria agora se sobrecarregar com preocupações de legitimidade, apoio político ou desejo de cooperação dos interessados. Nessas circunstâncias, a administração não devia encarar os seus processos como instituição para o alívio da jurisdição administrativa e também não se devia sobrecarregar essa função suplementar. Este regulamento padrão não precisa excluir que, para determinados tipos de processos de decisão, onde se pode renunciar a uma cooperação funcional diferenciada na descoberta de decisão e onde, por outro lado, se trata de obter consenso, ou então uma determinação das posições ou o isolamento expressivo dos interessados, se procure uma outra solução e se ponha à disposição um tipo especial de processo. Por outras palavras também na administração se pode prever, para casos adequados, um processo com

¹⁷³ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento*. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: UNB, 1980, 26-27.

¹⁷⁴ BERTI, Giorgio. "Stato di diritto informale". *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, nº 1, 1992, pp. 21-22.

¹⁷⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: RT, 1993; p. 65-66.

Em sintonia, o jurista português David Duarte, citado por Sergio André Rocha, aduz que a intervenção dos particulares no processo de formação da decisão, orientada no sentido da influência e do condicionamento desse processo, basta, por si só, para propiciar a revisão dos meios de legitimação administrativa e para reequacionar o problema da falta de legitimidade própria da Administração Pública. (DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório*. Coimbra: Almedina, 1996, pp. 160-161 *apud* ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 16).

¹⁷⁶ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 16.

funções legitimadoras. Talvez seja possível reservar para este fim a categoria de ‘processo formal’, ainda pouco nítida na sua função, pelo menos do Direito alemão.¹⁷⁷

Nesse raciocínio, JOÃO MAURÍCIO ADEODATO observa que o sentido que LUHMANN empresta ao termo “legitimidade”, transformando-o em “legitimação” é peculiar. A legitimidade passa a ser vista como uma prontidão generalizada para acatar decisões que ainda não foram tomadas, isto é, ainda indeterminadas quanto ao seu conteúdo real e empírico. A legitimidade seria uma “*ilusão funcionalmente necessária, pois se baseia na ficção de que existe possibilidade de decepção rebelde, só que não é, de fato, realizada*”. “Legítimo”, passa a significar “*de acordo com procedimentos jurídicos prefixados*”, perdendo definitivamente qualquer conteúdo externo, transcendente, imanente ou que quer que seja. A legitimidade não é, mas processa-se. Por isso é “legitimação”.¹⁷⁸

A legitimação procedimental pregada por LUHMANN tem como premissa o compromisso quanto à aceitação, pelos envolvidos no processo, da decisão que ao seu cabo será proferida, seja esta qual for. Nesse viés, é da natureza do processo a incerteza quanto ao seu resultado, o qual, nada obstante, deverá ser aceito pelos interessados aprioristicamente.¹⁷⁹ A participação e, conseqüentemente, a submissão dos interessados à decisão do processo é exatamente a fonte da legitimação desta para interferir na esfera de interesses dos indivíduos.

Defende LUHMANN não ser função primordial do procedimento, seja judicial, legislativo ou administrativo, a aplicação da justiça incontestável, senão a de conferir legitimidade às decisões e posições tomadas, porquanto o “objetivo do procedimento juridicamente organizado consiste em tornar intersubjetivamente transmissível a redução de complexidade, quer com a ajuda da verdade, quer através da criação do poder legítimo”.¹⁸⁰ Vale dizer que a legitimação pelo procedimento não é uma justificação pelo direito processual, mas transformação estrutural da expectativa, por intermédio de um processo efetivo de comunicação, em conformidade com a regulamentação jurídica. A legitimação pelo procedimento e pela igualdade das probabilidades de obter decisões satisfatórias substitui, segundo LUHMANN, os antigos fundamentos jusnaturalistas ou os métodos de consenso, de

¹⁷⁷ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento*. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: UNB, 1980, pp. 173-174.

¹⁷⁸ ADEODATO, João Maurício. *Ética e Retórica: Para uma Teoria da Dogmática Jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 74 *apud* ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, pp. 14-15.

¹⁷⁹ Cf. LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. Trad. Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1983, v. I, p. 178.

¹⁸⁰ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo Procedimento*. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: UNB, 1980, pp. 26-32.

modo que os procedimentos encontram um reconhecimento generalizado independente do valor do mérito de satisfazer a decisão isolada, arrastando consigo a aceitação e consideração de decisões obrigatórias.¹⁸¹

Em trabalho específico sobre a importância do processo administrativo no Estado de Direito, LUIZ TARCÍSIO TEIXEIRA FERREIRA demonstra a função legitimadora do instituto, que, além de garantir a observância dos direitos dos administrados, submete o exercício do poder à ordem jurídica, legitimando seu exercício.¹⁸² VASCO PEREIRA DA SILVA, também com base nas orientações de LUHMANN,¹⁸³ considera o processo administrativo como instrumento de legitimação do poder estatal, através da audiência e participação dos interessados, na busca constante de aceitação e consensualidade que deve reger as atividades administrativas (mesmo diante de decisões de tipo unilateral).¹⁸⁴

Na mesma senda, EGON BOCKMANN MOREIRA evidencia o aspecto legitimador do processo administrativo, e, com arrimo em LUHMANN, afirma que a efetiva participação das pessoas privadas na elaboração dos provimentos administrativos que as afetarão se presta a justificar (ou mesmo atribuir) a racionalidade e a justiça da decisão. Para MOREIRA, na medida em que o cidadão possa verdadeiramente influenciar a formação da decisão administrativa, isso tende a gerar uma decisão quase consensual (ou mesmo consensual), que possui maiores chances de ser espontaneamente cumprida. O dever de obediência transforma-se em espontânea aceitação, em concordância devido à uniformidade de decisões (ou ao menos devido à participação e ao convencimento recíproco). Ainda segundo o autor, impõe a compreensão do processo como instrumento de participação democrática, parâmetro que é essencial à compreensão dos princípios de direito administrativo positivo. Isso porque o processo administrativo deve ser alçado a uma dignidade superior. Trata-se de uma realidade normativa positivada constitucionalmente, declarada não só com a finalidade de assegurar os demais direitos celebrados naquele foro, mas também visando a celebrar a participação

¹⁸¹ JARDIM, Carlos Henrique Caldeira. *A Incidência da Ampla Defesa e do Contraditório em Processos de Apreciação de Atos de Pessoal*. Portal do Tribunal de Contas da União. Disponível em: www.tcu.gov.br; acesso em 21/02/2012.

¹⁸² FERREIRA, Luiz Tarcísio Teixeira. “Princípios do Processo Administrativo e a Importância do Processo Administrativo no Estado de Direito”. In: FIGUEIREDO, Lúcia Valle (Coord.). *Comentários à Lei Federal de Processo Administrativo (Lei nº 9.784/99)*, Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 30.

¹⁸³ Acerca da teoria de Luhmann e sua relação com a legitimidade da atuação do Direito e do Estado, v. DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. *Teoria da Legitimidade do Direito e do Estado – uma abordagem moderna e pós-moderna*. São Paulo: Landy, 2006; pp. 230 e ss.

¹⁸⁴ SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*. Coimbra: Almedina Editora, 2003; p. 106-107.

democrática das pessoas privadas quando da formação dos atos administrativos.¹⁸⁵

Portanto, pode-se considerar como primordial função exercida pela procedimentalização das atividades administrativas a legitimação, em concreto, de tais atividades, a partir da possibilidade de participação, na formação ou controle dos atos administrativos, daquela em cuja esfera jurídica venham tais atos a produzir efeitos.¹⁸⁶ Vale a transcrição da doutrina de CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA:

O processo administrativo democrático não é senão o encontro da segurança jurídica justa. Ele é uma das formas de concretização do princípio da legitimidade do poder, na medida em que se esclarecem e se afirmam os motivos das decisões administrativas. Tais decisões são questionadas e deslindadas no processo administrativo e, nessa sede, o poder, no exercício do qual elas foram adotadas, recebe sua condição legítima própria.¹⁸⁷

HABERMAS demonstra a necessidade de dois possíveis filtros de legitimação para a Administração: a orientação pelos princípios constitucionais e a via procedimental.¹⁸⁸ O argumento decisivo para a função legitimadora dos processos reside, num contexto de plena comunicação participativa, na ampliação das chances de que os pontos de vista relevantes venham à tona e aumentem a probabilidade de uma justificação racional da decisão¹⁸⁹. JÜRGEN HABERMAS substitui a razão prática pela razão comunicativa, acoplando o conceito

¹⁸⁵ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784-1999*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 85-88.

¹⁸⁶ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, pp. 14-15.

¹⁸⁷ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. “Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro”. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, nº 136, out-dez., 1997, p. 7.

¹⁸⁸ BAPTISTA, Patrícia. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, pp. 115-116 apud JARDIM, Carlos Henrique Caldeira. *A Incidência da Ampla Defesa e do Contraditório em Processos de Apreciação de Atos de Pessoal*. Portal do Tribunal de Contas da União. Disponível em: www.tcu.gov.br; acesso em 21/02/2012.

¹⁸⁹ A professora Misabel Abreu Machado Derzi, em sua tese de titulação, explica que no sistema funcional e autopoietico de Luhmann, impermeável às determinações externas do ambiente, um programa auto-referencial de solução de conflitos, o papel desempenhado pelo juiz é decisivo e centralizado. Leciona a professora que Habermas aproveita a ideia de Niklas Luhmann, que concebe o Direito como um sistema autopoietico, mas refutale a tese do funcionalismo como único caminho admissível da racionalidade da decisão. Habermas entende que a teoria sistêmica de Niklas Luhmann representa a forma suprema de uma consciência tecnocrática, que permite definir questões políticas como questões técnicas e, assim, privá-las de uma discussão política natural. Já o conceito de discurso de Habermas é – ao contrário do conceito de sistema – construído sobre a intersubjetividade e o consenso. A teoria sistêmica de Luhmann ofereceria ao observador apenas um esquema, ou seja, a distinção entre sistema e meio ambiente. Não obstante, na esteira da exposição de Derzi, a legitimidade da norma encontrada, quer na lei, quer na decisão judicial, por meio de intersubjetividade e consenso do discurso de Habermas, como resultado de um procedimento, não é incompatível com a teoria sistêmica do Direito de Niklas Luhmann. Mas ela está, em Niklas Luhmann, assim, na periferia do sistema ou no processamento das informações, ou nos procedimentos seletores consensuais que introjetam a matéria para o interior do sistema, por meio de fontes de produção. Portanto, conclui Misabel Derzi que Niklas Luhmann pressupõe o procedimento do consenso como instrumento de legitimação próprio do Estado Democrático de Direito. Mas, uma vez concluído (obtido o resultado), forma-se um “consenso suposto”. Dá-se, segundo a professora, na democracia, uma “legitimação pelo procedimento”, ou seja, uma legitimação mediante participação no procedimento (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 23 e ss.).

de racionalidade ao “médium linguístico” e introduzindo ainda o conceito de validade falível. Na esfera processual de entendimento, o *medium* de integração social caberia aos horizontes de sentidos compartilhados intersubjetivamente, uma vez que na relação discursiva há uma interação que exige a exposição das razões que validem as convicções. A validade precária (falível), por seu turno, afasta o risco de uma socialização totalizante que implicaria perda de identidade. Daí se falar em uma racionalidade processual que supera os limites factuais históricos, porquanto transcenderia a partir de dentro.¹⁹⁰

HÄBERLE, a seu turno, exige uma legitimação dinâmica e material, ao tomar a participação no processo como influência qualitativa e de conteúdo dos participantes sobre a própria decisão, um verdadeiro aprendizado destinado aos Tribunais. Para o autor:

[...] trata-se aqui de algo fundamentalmente diferente: participação no processo não significa aptidão para aceitação de decisões e preparação para se recuperar de eventuais decepções (assim, LUHMANN, *Legitimation durch Verfahren*, 1969, p. 27 s., 107 s.). Legitimação, que não há de ser entendida apenas em sentido formal, resulta da participação, isto é, da influência qualitativa e de conteúdo dos participantes sobre a própria decisão. Não se trata de um “aprendizado” dos participantes, mas de um “aprendizado” por parte dos Tribunais em face dos diversos participantes.¹⁹¹

Esse ponto de vista pode ser veiculado também no campo da Administração Pública, eis que, para PETER HÄBERLE, o processo administrativo é um instrumento de realização dos direitos fundamentais junto ao Estado-prestador.

Dessa forma, o grande desafio para a atividade administrativa, fundada nos valores democráticos, entre os quais se insere a processualidade administrativa, reside na conciliação da abertura procedimental, apaziguamento dos conflitos e filtragem da relevância dos elementos introduzidos pela via participativa, tendo por norte assegurar o respeito à dignidade da pessoa humana, aos direitos fundamentais e à observância dos chamados direitos-garantia, marcha aparentemente irreversível num ambiente caracterizado por uma sociedade plural e complexa. Neste contexto, exerce a Constituição papel primordial, ao fundar e nortear a processualidade.¹⁹²

Não se pode perder de vista que, aliado ao fato de que o processo é instrumento

¹⁹⁰ MOREIRA, Luiz. *Fundamentação do Direito em Habermas*. 3ª ed., ver., atual. e amp. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004, pp. 128-129.

¹⁹¹ HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional*. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição. Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição. Trad. Gilmar F. Mendes. Porto Alegre: Sergio A. Fabris Ed. 1997, p. 31 *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 24.

¹⁹² JARDIM, Carlos Henrique Caldeira. *A Incidência da Ampla Defesa e do Contraditório em Processos de Apreciação de Atos de Pessoal*. Portal do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <www.tcu.gov.br>; acesso em 21/02/2012.

legitimador da atividade administrativa, o processo administrativo tributário é um meio pelo qual se obtém interpretação da norma legal, para reformar ou confirmar o ato impugnado, com o escopo de manter ou alterar a obrigação tributária. Ora, os órgãos julgadores administrativos fiscais caracterizam-se por sua especialização técnica e por possuir melhores elementos para apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do litígio. Justamente por isso, o acatamento das decisões administrativas fiscais deve ser fruto de uma aceitação voluntária, influenciada pela credibilidade no exercício da função judicante desenvolvida por esses órgãos, sendo imperioso que, através do processo administrativo, os contribuintes tenham as mesmas garantias e chances de sucesso em relação à esfera judicial.

a) Consentimento ao tributo

Por fim, ainda no que concerne a legitimação, não se pode deixar de considerar, especificamente no campo tributário, com PAULO ADYR DIAS DO AMARAL, que a mitigação do processo administrativo implica inexoravelmente na perda da legitimidade e do consentimento da própria tributação. Em seu estudo sobre as consequências da supressão do contraditório no processo administrativo fiscal, o professor vislumbra um problemático efeito sociológico que é a perda da legitimidade do tributo. Atente-se para suas palavras, *in litteris*:

Em 2006, numa das conferências que proferiu no Brasil, Michel BOUVIER afirmou que a legitimidade do tributo estaria sujeita a duas espécies de consentimento. A primeira delas seria o *consentimento político*. A segunda diria respeito à *gestão tributária*. Poderíamos, aqui, acrescentar uma terceira espécie de consentimento ou pressuposto de legitimidade do tributo: a forma de cobrança. Não se pode reputar legítimo o tributo cobrado sem observância das garantias processuais consagradas por nossa Constituição.

Na verdade, em ocasião anterior, BOUVIER, em obra escrita conjuntamente com Marie-Christine ESCLASSAN e Jean-Pierre LASSALE, tratara desse mesmo tema em perspectiva mais ampla, reconhecendo três (e não duas) vertentes de legitimação do tributo. Seriam elas: - *La légitimité sociologique de l'impôt: le consentement à l'impôt*;

- *La légitimité politique de l'impôt: le consentement de l'impôt et l'organisation du pouvoir fiscal*; - *La légitimité juridique de la fiscalité: les grands principes du droit fiscal*.

Nesta terceira categoria, sustentou-se que a legitimidade do tributo estaria a depender da observância de princípios jurídicos. Princípios estes que foram divididos em duas espécies: - Princípios de caráter constitucional: legalidade fiscal, igualdade e não discriminação, liberdade, necessidade do tributo, anualidade, universalidade do tributo, capacidade contributiva. - Princípios “sem valor constitucional” (ou de cunho infraconstitucional): territorialidade, irretroatividade e contraditório.

Isso é verdadeiramente estarecedor. Na França, considera-se que a inobservância do *princípio do contraditório* retira do tributo sua legitimidade, muito embora esse princípio não tenha dignidade constitucional. Aqui, em nosso Brasil, a *garantia do contraditório*, expressamente contemplada no texto

constitucional – art. 5º, inciso LV, é vilipendiada diariamente. E, mesmo assim, o tributo é, equivocadamente, reputado legítimo.¹⁹³

MISABEL DERZI, também percebeu a importância da audiência do contribuinte, antes das autuações, como forma de renovação do consentimento ao tributo. Ao pesquisar a boa-fé objetiva e os deveres laterais da Administração tributária, na prática dos atos administrativos de cobrança dos tributos, a professora observou que valores como democracia, ética, deveres de informação e de colaboração, que transformam as relações jurídicas, na contemporaneidade, não são um movimento isolado, sentido apenas no Direito Privado.¹⁹⁴

Certamente, ainda escorados em DERZI,¹⁹⁵ percebe-se, por parte da Fazenda Pública, o incremento de deveres laterais, como os de colaborar com o contribuinte para o cumprimento fiel e simplificado de seus deveres tributários, quer por meio de contínuos esclarecimentos, informações, mas ainda por meio da simplificação das leis e da procedimentalização dos atos de fiscalização com a finalidade de uma “renovação do consentimento ao tributo”.

A professora MISABEL DERZI dá notícia, ainda, que o XX Relatório do Conselho de Impostos da França, intitulado “As Relações entre os Contribuintes e a Administração Tributária”, de 2002, demonstra a profunda transformação por que passam, na hora presente, as relações do Estado com os contribuintes, antes fortemente impregnadas de opressão e unilateralidade. Tem se procurado, em toda parte, reforçar legalidade com legitimidade, por meio de uma renovação sistemática do consentimento do tributo, cuja manifestação não se esgota mais na representação parlamentar tradicional.¹⁹⁶

E, entre as estratégias das Administrações apontadas por DERZI para reforçar o consentimento ao tributo, cumpre trazer à baila a “*Maior procedimentalização da Administração Tributária, de modo a propiciar que os atos administrativos de revisão do lançamento, mesmo eles, resultem de um procedimento mais participativo para o contribuinte. Isso sem prejuízo de um posterior contencioso, iniciado após a notificação do lançamento ou de sua revisão*”. Nesse tópico, nos ensina que:

O controle fiscal e os poderes de investigação se modernizam e novos comportamentos são introduzidos. Ressalte-se a Lei n. 97.502, de 08/07/87, dos franceses, que estabeleceu princípios

¹⁹³ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pp. 251-252.

¹⁹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 458 e seguintes.

¹⁹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 458.

¹⁹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 465.

básicos, como: (a) inversão do ônus da prova, cabendo à Administração comprovar o débito do contribuinte; (b) introdução de um procedimento contraditório, para revisão dos lançamentos por homologação; (c) aviso prévio relativamente à fiscalização na empresa, período a ser verificado, tipo de tributo, data da primeira intervenção, melhor informação do contribuinte controlado sobre seus direitos, referidos em sua “Carta”; (d) direito de o contribuinte se fazer assistir por um especialista; (e) contraditório oral entre o auditor ou verificador fiscal e o contribuinte; (f) ao final do procedimento, tudo deverá ser registrado por escrito, daí resultando ou (1) uma notificação da retificação a ser feita (autuação), devidamente fundamentada, com o cálculo do montante do imposto, juros e multa devidos ou (2) uma notificação da ausência de retificação, que equivaleria, entre nós, a uma homologação expressa do lançamento. [...]

Nas sociedades democráticas, trata-se de uma tendência contemporânea introduzir a força dos procedimentos (ou processos) administrativos. Os atos administrativos continuam a desempenhar papel de alta relevância, mas, por seu unilateralismo, não são mais o centro único a partir do qual se compreendia, de forma isolada, a Administração; antes configuram o resultado de um procedimento contraditório havido entre o cidadão e o Estado.¹⁹⁷

O processo administrativo democrático passa a representar, portanto, além da legitimação dos atos estatais, um reforço ao consentimento do cidadão à própria tributação.

1.2.3.2. Garantia do Direito dos Administrados

Como observado, a partir da evolução do Direito Administrativo, o Estado Democrático de Direito demanda não só que o agir da Administração se dê por intermédio de atos administrativos, mas que tais atos sejam precedidos ou passíveis de controle através do processo administrativo.

Dessa forma, outra função da procedimentalização da atuação administrativa é a tutela e garantia dos direitos das pessoas, a partir da exigência de que todo e qualquer ato administrativo do qual emanem efeitos sobre relações jurídicas individuais, limitando o exercício de direitos, conte, ou, ao menos, possa contar, uma vez que voluntária, com a participação dos administrados, que terão o direito de se manifestar acerca da pretensão estatal (corolário do devido processo legal), exigindo sua conformidade com as disposições legais.¹⁹⁸

Destacando a função garantística do processo administrativo fiscal, RICARDO LOBO TORRES assevera que este visa ao “*controle da justa e legal aplicação das normas tributárias*

¹⁹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 470-471.

¹⁹⁸ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, pp. 14-15.

aos fatos geradores concretos. É um dos instrumentos para a efetivação da justiça tributária e para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte”.¹⁹⁹

Reflexo deste viés garantístico da procedimentalização do agir estatal é a segurança e estabilidade das relações entre a Administração Pública e os administrados. Com efeito, o princípio do Estado Democrático de Direito consubstancia segurança e certeza para os indivíduos, ao estabelecer a noção estável de que será exigido unicamente aquilo previamente estabelecido na Constituição e nas normas legais.²⁰⁰

Como destaca SHIRLEI SILMARA DE FREITAS MELLO, o procedimento impõe previsibilidade, estabilidade e exigibilidade. No âmbito do Direito Administrativo, a segurança jurídica mede-se pelo grau de generalidade e previsibilidade na interpretação e aplicação das normas que disciplinam a atividade dos agentes públicos quando no desempenho da função administrativa.²⁰¹

MEDAUAR levando em consideração a função garantista em sua vertente de garantia geral, salienta que o processo administrativo vem finalizado à garantia jurídica dos administrados (funcionários e particulares), pois tutela direitos que o ato administrativo pode afetar. Se valendo da doutrina de GARCÍA DE ENTERRÍA e RAMON-FERNANDEZ,²⁰² afirma a autora que se atribui ao processo administrativo a condição de primeiro círculo de garantia das posições jurídicas do administrado, enquanto supõe que a atividade administrativa tem de canalizar-se obrigatoriamente por parâmetros determinados, como requisito mínimo para ser qualificada de legítima. De fato, no esquema processual, o cidadão não encontra ante si uma Administração livre, e sim uma Administração disciplinada na sua atuação.²⁰³ E prossegue na esteira de LUHMANN:

O aspecto garantista vem também enfocado em referência ao controle jurisdicional; neste prisma, Luhmann cita uma “relação de descongestionamento recíproco entre processos administrativos e processos judiciais e este descongestionamento só pode ser concebido em virtude de uma determinada semelhança dos processos”.²⁰⁴ Outros autores mencionam a função de completar a proteção jurisdicional dos administrados, pois o processo administrativo, por suas características, toca em pontos

¹⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. “Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 46, jul. 1999, p. 78.

²⁰⁰ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784-1999*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 82.

²⁰¹ MELLO, Shirlei Silmara de Freitas. *Tutela Cautelar no Processo Administrativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, pp. 122-123.

²⁰² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomas-Ramon. *Curso de derecho administrativo*. 10ª ed., V. II, Madri: Civitas, 2000, p. 436.

²⁰³ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 65-66.

²⁰⁴ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Trad. Maria da Conceição Corte-Real, Universidade de Brasília, 1980, p. 173, nota 25. Observe-se que Luhmann refere-se a essa função de garantia legal, embora afirme que não deva ser objetivo do processo administrativo.

que escapam àquela; assim, enquanto a providência jurisdicional vem *a posteriori*, o processo administrativo propicia garantia prévia à edição do ato. Por outro lado, a proteção jurisdicional só atingiria a legalidade, sem trazer garantias quanto à conveniência e oportunidade, ao passo que o processo administrativo admite argumentos no tocante ao mérito. No aspecto da complementação da proteção jurisdicional, invocam-se ainda os problemas da efetividade das decisões jurisdicionais ou as dificuldades de sua execução perante a Administração Pública, em especial o atraso, a recusa pura e simples ou execução parcial. Se mediante o processo administrativo direitos dos administrados obtêm reconhecimento, evitam-se os ônus da ação em juízo.²⁰⁵

No que se refere à vertente garantística associada a direitos fundamentais, cite-se o alemão SCHMIDT-ASSMANN, que afirma que a relação dos direitos fundamentais com o processo administrativo é capital, existindo um ângulo processual que, junto com a dimensão material, integra o conteúdo dos direitos fundamentais.²⁰⁶ Também nesse sentido, PEREIRA DA SILVA coloca o processo administrativo como exigência dos direitos fundamentais constitucionalmente protegidos.²⁰⁷

EGON BOCKMANN MOREIRA tece igualmente relevantes considerações acerca do processo administrativo como instrumento de garantia dos direitos individuais. Consta de seu magistério que o processo administrativo significa meio ativo de exercício e garantia de direitos dos particulares, que têm condições de participar e controlar a sequência predefinida de atos anteriores ao provimento final. A atividade processual aparece como a maneira mais democrática de se chegar à prolação de um ato administrativo, motivo pelo qual o processo administrativo caracteriza-se como instrumento de garantia dos direitos individuais. Em suma, o caminho processual presta-se para a proteção do direito material dos particulares.²⁰⁸

Daí porque o processo não pode ser considerado meramente como “procedimento” ou “rito”. Ao revés de ter uma função unicamente formal, como proteção de prazos, publicações, vistas e protocolos, o processo administrativo é efetivo instrumento de participação, proteção e garantia dos direitos individuais. Desde que prestigiado, o cidadão restará convicto de que o ato administrativo respectivo é perfeito e legítimo.

Ao tratar das garantias do administrado no plano formal, através do processo, PAULO ADYR DIAS DO AMARAL demonstra preocupação, notadamente, com a segurança jurídica

²⁰⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 67.

²⁰⁶ SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. “El procedimiento administrativo, entre el principio del Estado de Derecho y el principio democrático – Sobre el objeto del procedimiento administrativo en la dogmática administrativa alemana”. In: BARNÉS, Javier (Coord.) *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*. Madrid: Editoria Civitas S.A., 1993, p. 328-329.

²⁰⁷ SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*. Coimbra: Almedina Editora, 2003; pp. 333-335.

²⁰⁸ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784-1999*. 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 69-70.

do administrado em relação aos seguintes pontos: direito de não ser violado no âmbito de suas garantias fundamentais; direito de ser respeitada sua boa-fé; direito de não ser molestado em sua propriedade por procedimento abusivo; direito de somente estar sujeito a procedimento administrativo que se funde em prova clara (e não em meros indícios, presunções e ficções); direito de ser ouvido. Cuida-se da proteção do cidadão (a segurança jurídica visada é a dele) contra o arbítrio do Estado-Administração.²⁰⁹

AMARAL se aproxima, assim, da idéia difundida por GERALDO ATALIBA²¹⁰ no sentido de que o princípio da proteção da confiança (ou, como se refere CASALTA NABAIS, o “*princípio da proteção da confiança depositada nos comportamentos do Estado*”²¹¹) demanda a previsibilidade de toda ação estatal. E assim prossegue:

Mas a previsibilidade de que falamos não é apenas aquela referente à iniciativa legislativa. Entendemos que a própria atividade de administração tributária (que resultará em *lançamento* ou *auto de infração*, conforme se verifique, respectivamente, a ocorrência de fato gerador de tributo ou cometimento de infração fiscal) deve ser previsível. A fiscalização é inerente a toda atividade estatal. Se, por um lado, a ninguém é dado o direito de se subtrair ao exercício do Poder de Polícia do Estado (já que o contribuinte tem o dever de colaboração para com o Fisco – como exsurge do artigo 200 do Código Tributário Nacional e do artigo 4º da Lei n. 9.784, de 29-1-1999), por outro lado, preocupa-nos sobremaneira o direito de o contribuinte não ser surpreendido pela execução fiscal, se nem sequer teve oportunidade de discutir o *lançamento* em processo administrativo.

‘Efetivamente, entre nós – desgraçadamente, com inadvertido abono dos tribunais –, em nome da eficiência, versatilidade e dinamismo do Estado, vão-se derrubando todas as barreiras jurídicas ao arbítrio. Este vai, pouco a pouco, ficando mais desembaraçado’. Que se afaste, pois, a surpresa, não só dos atos normativos, mas também dos atos administrativos. ‘O legislador e – com maior razão – o administrador não surpreendem o povo’. Se, num Brasil ainda não adaptado às concepções democráticas de mundo (nem tampouco aos métodos de criação e exercício da ordem jurídica por elas gerados), o Estado ampara-se na premissa de que o empresário é sempre o ‘vilão’ (não se pode dizer, entre nós, que o instituto do arbítrio tenha sido superado), em países mais evoluídos, ao revés, é nitidamente observável o elevado respeito à empresa, considerada esta como nascedouro de toda riqueza da nação. A propósito, ensina, com pertinência, Alberto Pinheiro XAVIER: ‘Com efeito, num sistema econômico que tenha como princípios ordenadores a livre iniciativa, a concorrência e a propriedade privada, torna-se indispensável eliminar, no maior grau possível, todos os fatores que possam traduzir-se em incertezas econômicas suscetíveis de prejudicar a expansão livre da empresa, designadamente a insegurança jurídica. E isto era o que inevitavelmente sucederia se ao domínio claro da lei se sucedesse o voluntarismo da Administração’.²¹²

²⁰⁹ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pp. 42-45.

²¹⁰ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª ed. 2ª tiragem. Atualizada por FOLGOSI, Rosolea Miranda. São Paulo: Malheiros, 2001 *apud* AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 43.

²¹¹ NABAIS, José Casalta. *Contratos Fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p.160 *apud* AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 43.

²¹² AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pp. 43-44.

Resta claro, portanto, que podemos considerar que o processo administrativo disciplina, a um só tempo, o exercício das prerrogativas públicas, legitimando o exercício do poder da Administração, bem como o exercício de direitos subjetivos importantes por parte dos administrados, como o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal. Eis a tríplice face do processo administrativo tributário: cuida-se de instrumento de exercício do poder, de controle, além de se consubstanciar em instrumento de proteção dos direitos e garantias dos administrados.

1.2.3.3. Facilitação do Controle da Administração Pública

Mediante a participação dos administrados na produção de determinados atos administrativos facilita-se o controle social da Administração, bem como, *a posteriori*, o controle realizado pelo próprio Poder Judiciário e por todos os outros entes competentes para fiscalização do poder público. Sem dúvida, cuida-se o processo de efetivo instrumento de realização do controle da legalidade dos atos administrativos.

Saliente-se que a função de controle dos processos administrativos não se resume à viabilização deste por parte dos administrados e, via de consequência, pelo Poder Judiciário. Visa viabilizar, antes de tudo, a autotutela administrativa, possibilitando que os atos administrativos possam ser revistos pelo Poder Público.²¹³

A controlabilidade da Administração vincula à democracia e a incontrolabilidade ao arbítrio, motivo pelo qual o processo administrativo, também no tocante ao objetivo de facilitar o controle, se coaduna à idéia de Administração democrática.²¹⁴

1.2.3.4. Melhor Conteúdo das Decisões

Os interessados são ouvidos no âmbito do processo administrativo, apresentando argumentos e provas. Dessa forma, contribuem para a determinação do fato ou da situação,

²¹³ Súmula nº 473 do STF, DJ de 10/12/1969: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”.

²¹⁴ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 73.

objeto do processo. Com isso, se ampliam os pressupostos objetivos da decisão administrativa.²¹⁵

Diante do dever do Administrador Público de buscar a verdade material, a atuação procedimental favorece a realização prática deste desiderato, uma vez que a participação do administrado, trazendo informações e documentos, requerendo e apresentando perícias, laudos e declarações, em suma, fornecendo subsídios para a decisão do julgador administrativo, viabiliza a descoberta, mais próxima possível, da realidade dos fatos, o que é relevante, tanto para a Administração Pública quanto para o administrado.

Como escreve o jurista português GONÇALVEZ LOUREIRO:

a participação dos interessados, independentemente das virtualidades democráticas ou da articulação com a idéia de tutela resultante do Estado de Direito, apresenta-se como um elemento fundamental em procedimentos complexos que lidam com altos graus de incerteza. O contributo dos participantes passa pelo fornecimento de informações à Administração que podem suprir o déficit de informação da máquina administrativa, melhorando a qualidade da decisão. Por outro lado, os efeitos legitimatórios no plano empírico facilitam, em regra, a implementação das decisões, reduzindo os custos que resultariam num outro cenário.²¹⁶

JUSTINO DE OLIVEIRA sustenta que, visando um melhor conteúdo e eficácia das decisões administrativas cujos efeitos recaiam sobre a população, impende ao poder público dignificar a fase instrutória dos procedimentos a elas correspondentes, ampliando as possibilidades de fornecer e angariar informações úteis, fator essencial ao correto desempenho da função administrativa.²¹⁷

1.2.3.5. Eficácia das Decisões

Como os interessados efetivamente colaboram para a tomada das decisões administrativas e para a realização dos diversos atos procedimentais, há um incremento das informações e dados técnicos como base da decisão administrativa. Essa decisão torna-se melhor compreendida pelos administrados, é mais suscetível de aceitação e de cumprimento.

Na verdade, a essa função do processo administrativo, pode-se conferir sentido mais psicológico do que propriamente jurídico, uma vez que corresponde à maior possibilidade de o

²¹⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 69.

²¹⁶ LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares*, Coimbra: Coimbra Editora, 1995, p. 53.

²¹⁷ OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (Coord.). *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 413.

administrado aceitar o conteúdo de um ato administrativo praticado após o trâmite de um processo, no qual lhe foi reconhecido o direito de deduzir razões e apresentar provas, do que o de um ato praticado pelo Administrador Público sem a sua participação.²¹⁸

DAVID DUARTE observa que a presença no procedimento, para além dos fins que persegue, e aqui numa avaliação mais sociológica do que jurídica, permite atingir também um objetivo de diminuir o desagrado potencial que pode decorrer da decisão²¹⁹. Sustenta que há um aumento da aceitabilidade da decisão por via da coparticipação e da potencialidade de exercício legítimo de influência. Tal aceitabilidade resulta ainda da diminuição das expectativas iniciais através de uma visão mais realista da questão procedimental que o confronto comum fornece.²²⁰

1.2.3.6. Correto desempenho da função administrativa

MEDAUAR²²¹ cita três principais aspectos sob os quais o processo fornece condições para o correto desempenho da função administrativa, a saber: (a) o processo leva ao equilíbrio entre a autoridade do sujeito público e os direitos dos particulares, já que implica a existência de posições jurídicas de todos os sujeitos. Em se tratando de processo administrativo, há direitos e sujeições da Administração e dos demais sujeitos; (b) ocorre no processo o encontro de pontos de vista e interesses diversos daquele assumido pela própria Administração, o que possibilita a objetivação das suas decisões, pois estas decorrem desse confronto e não da afirmação de um só modo de entender um problema. Restringir o arbítrio é uma das finalidades do processo administrativo; e (c) o processo administrativo suscita o afloramento de vários interesses, posições jurídicas, argumentos, provas, dados técnicos e obriga à consideração dos interesses e direitos co-presentes em certa situação. Muitas vezes, o desempenho incorreto da função provém do insuficiente conhecimento ou insuficiente consideração dos dados da questão, importando um inútil sacrifício de alguns interesses, sem busca de soluções alternativas.

²¹⁸ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 28.

²¹⁹ DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório*, Coimbra: Almedina, 1996, p. 170.

²²⁰ DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório*, Coimbra: Almedina, 1996, p. 97.

²²¹ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 71.

1.2.3.7. Justiça na Administração

A justiça não deve ser associada tão somente ao Poder Judiciário. Também a Administração tem a tarefa de fazer justiça, razão pela qual não têm cabimento as condutas administrativas inertes ou negligentes, movidas por má-fé ou não, no atendimento de direitos de cidadãos e funcionários. Nos dizeres de ODETE MEDAUAR, citando LUHMANN:

Muito comuns se tornaram frases e comentários, em tom de jactância, do seguinte teor: “Se acha que tem direitos, vá procurá-los no Judiciário”, como se a função administrativa pudesse permanecer alheia a direitos dos indivíduos, como se fosse meritório deixar de reconhecer direito de alguém. O processo administrativo oferece possibilidade de atuação administrativa com justiça. Encontra-se mesmo a afirmação de que ‘o núcleo de todas as teorias clássicas do procedimento é a relação com a verdade ou com a verdadeira justiça como objetivo’.²²²⁻²²³

1.2.3.8. Aproximação entre Administração e cidadãos

Diferentemente da noção que predominava há algumas décadas, segundo a qual somente na fase de execução a vontade do administrador encontra-se com a vontade do administrado e que na fase de decisão somente a vontade do administrador se manifesta, sem conexão com o exterior, hoje, o processo representa um dos mecanismos para que a vontade do administrador e a vontade dos administrados se encontrem na fase decisória.

Com efeito, através da colaboração individual ou coletiva de sujeitos no processo administrativo, aproxima-se os cidadãos da Administração. É imperioso o rompimento da idéia de uma Administração oposta à sociedade, mudando-se, outrossim, a perspectiva do cidadão como em contínua posição de defesa perante o poder público.

1.2.3.9. Sistematização de atuações administrativas

Para ODETE MEDAUAR, o processo instituído implica organização racional da edição de muitos atos administrativos. Sistematizam-se, desse modo, várias atividades. Sob o ângulo da Administração, representa meio de simplificar práticas, pois não se pode pedir a cada servidor que reinvente, a cada questão que surge, todas as medidas que devam ser adotadas. Para o administrado, permite o conhecimento do modo de exercício da função administrativa, em contraste, assim, com funções não processualizadas, cujo modo de exercício dificilmente se

²²² LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Trad. Maria da Conceição Corte-Real, Universidade de Brasília, 1980, p. 21.

²²³ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 71.

dá a conhecer. Conhecendo o modo pelo qual se desempenha a função, o administrado detém melhores condições para pleitear o reconhecimento de seus direitos.²²⁴

1.2.3.10. Aplicação dos princípios e regras comuns da atividade administrativa

Por derradeiro, cumpre consignar, novamente com base nas lições de MEDAUAR,²²⁵ que o processo administrativo consubstancia-se em ponto de convergência de vários princípios e regras comuns que presidem à atividade administrativa. Torna-se, então, campo propício à concretização de tais parâmetros, muitos dos quais consagrados constitucionalmente.

É preciso considerar, com LUCIANO FERRAZ, que não só o princípio da legalidade rege os movimentos da Administração Pública, tampouco que ele se coloca em posição de superioridade em relação aos demais princípios jurídicos (moralidade, eficiência, razoabilidade). O professor explana que “lei não é necessariamente sinônimo de Direito”, devendo ser superada a perspectiva de que a atividade legislativa é pressuposto à atuação da Administração Pública. Deveras,

na Administração Pública é possível fazer não só o que a lei autoriza, mas também o que o Direito (conjunto de princípios e regras = conjunto de normas jurídicas) permite. É que administrar em tempos modernos é tarefa bem mais complexa do que simplesmente aplicar a lei *ex officio*. É realizar direitos fundamentais em plenitude e garanti-los em face dos inevitáveis arbítrios do poder, seja quem for o seu exercente.²²⁶

1.2.4. A necessidade de valorização do processo administrativo fiscal

Nos dizeres de ALBERTO XAVIER, a existência de um processo administrativo é hoje considerada entre nós como direito ou garantia fundamental.²²⁷

É reconhecida a necessidade de encontrar mecanismos de solução de conflitos fora da função jurisdicional, consoante o direito fundamental de ação, bem como o direito fundamental de obter efetividade na solução dos conflitos em razão da obtenção de uma tutela efetiva. Nesse contexto, o processo administrativo atua como instrumento célere e mais simplificado para

²²⁴ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 73.

²²⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 74.

²²⁶ FERRAZ, Luciano. “Direito Administrativo”. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 6.

²²⁷ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 4.

atender a todos os princípios da ordem jurídica constitucional, franqueando ao administrado precioso campo de defesa de seus interesses, viabilizando, conseqüentemente, maior participatividade e cidadania.

A opção pela via administrativa é desejável, devendo ser objeto de maiores estudos e investimentos por parte da Administração Pública, enfatizando-se a efetividade e confiabilidade do procedimento administrativo, elevando-se seus atrativos da gratuidade, do informalismo, com a certeza de zelo de todas as garantias constitucionais.

É de sabença geral a realidade da legislação tributária brasileira, mercê de sua extrema complexidade e volume, dificulta o cumprimento das obrigações tributárias. A pluralidade de interpretações e aplicação das normas de modo distinto e desigual são por isso mesmo inevitáveis, motivo pelo qual os litígios em matéria tributária só tendem a crescer.

Por outro lado, a prestação jurisdicional na solução de conflitos tem sido insatisfatória, em virtude da morosidade e ineficiência, resultando em prejuízos para ambas as partes do conflito. Daí a notável importância do processo administrativo tributário, como ferramenta a serviço da cidadania democrática.

A unidade jurisdicional do sistema jurisdicional brasileiro (art. 5º, inciso XXXV, da Constituição), não importa em antagonismo com o fortalecimento do processo administrativo enquanto canal de deslinde de conflitos entre a Administração e o particular. Na lição de AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO, “*num Estado democrático a função de evitar conflitos de interesses deve ser repartida por alguns órgãos ou poderes do Estado, evitando-se a sua aglutinação em um único, que acumularia um poder absoluto sobre a sociedade*”.²²⁸

Observa-se, como fenômeno global, o desenvolvimento de mecanismos de solução de conflitos que margeiam a monopolização da função jurisdicional institucionalizada. Os estudiosos do Direito reconhecem a necessidade do desenvolvimento de alternativas, de caráter preventivo inclusive, com o escopo de desafogar o atolamento processual experimentado pelos órgãos jurisdicionais. O alívio do Poder Judiciário é fato que conduz ao refinamento da produção da Justiça, justificando sobremaneira os investimentos no desenvolvimento e na credibilidade efetiva da sistemática do processo administrativo em toda a Administração Pública. Reconheça-se: o processo administrativo é meio idôneo de gerar *justiça* positivada, assegurando os direitos fundamentais, homenageando o interesse público e os princípios do Estado Democrático de Direito.²²⁹

²²⁸ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Processo Administrativo Fiscal*, vol. 3, São Paulo: Dialética, 1996, p.11.

²²⁹ ROCHA, Valdir Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*, Dialética, 1996, p. 141.

CALMON DE PASSOS,²³⁰ citando CANOTILHO,²³¹ afirma que a ideia de procedimento se tornou determinante na evolução do direito público, na última década, e a participação procedimental passou, ela mesma, a ser um direito fundamental. A ideia de procedimento fez-se indissociável dos direitos fundamentais, mas a participação *no e através* do procedimento já não é tanto um instrumento funcional da democratização, mas uma dimensão intrinsecamente complementadora, integradora e garantidora do direito material. O direito procedimental/processual não é apenas um meio adequado de realização de um direito subjetivo material preexistente, pois a relação entre direito processual/procedimental não se reduz a uma relação de meio/fim, antes se reconduz a uma relação de integração.

Como visto, na medida em que o cidadão participa, o grau de legitimidade se acentua e o Estado Democrático de Direito sai da condição de sombra mal delineada. Eis o ensinamento de ODETE MEDAUAR, *in verbis*:

A processualidade está associada ao exercício do poder. O poder é, por si próprio, autoritário. No âmbito estatal, a imperatividade característica do poder, para não ser unilateral e opressiva, deve encontrar expressão em termos de paridade e imparcialidade no processo preordenado. Daí a importância dos momentos de formação da decisão como legitimação do poder em concreto, pois os dados do problema que emergem no processo permitem saber se a solução é correta ou aceitável e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades para as quais foi atribuído.²³²

Em outras palavras: no processo administrativo destaca-se o espaço conferido à cidadania. Processo administrativo é instrumento de inegável materialidade, onde se busca alcançar as finalidades administrativas e os fins do Estado de Direito: segurança jurídica e legitimidade na relação entre Administração e administrado.

Consoante o escólio de LÍDIA LOPES RIBAS, ao elevar o processo administrativo para a Constituição da República de 1988, equiparando-o ao judicial para obediência aos princípios processuais maiores da ampla defesa e do contraditório, além da razoabilidade e dos meios que garantam celeridade na tramitação, o constituinte deu a ele *status* de função judicante, cuja valorização inegavelmente o coloca como meio de acesso à ordem jurídica justa.²³³

Nesse raciocínio, é possível afirmar, com PAULO CELSO BERGSTROM BONILHA,

²³⁰ PASSOS, J. J. Calmon de. “O processo administrativo na Constituição de 1988”. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, v. 7, n. 2, p. 35-41, abr./jun. 1995.

²³¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. “Tópicos de um Curso de Mestrado sobre Direitos Fundamentais, procedimento, processo e organização”. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, vol. LXVI, 1990, pp. 151 e ss.

²³² MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, 6ª ed., revista e atualizada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 202.

²³³ RIBAS, Lídia Lopes. “Processo Administrativo Tributário em Perspectiva da Cidadania Democrática”. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 390.

que o processo administrativo fiscal é um direito dos contribuintes e não uma concessão da Administração Pública. Confira-se:

o processo administrativo tributário não é mais confundido com graciosa concessão ou mero procedimento administrativo ao alvedrio da Administração Pública. Trata-se, isso sim, de fenômeno de natureza processual, com raiz na Constituição e sujeito, em sua conformação procedimental, aos princípios constitucionais e processuais por ela assegurados.²³⁴

A Constituição da República de 1988 foi enfática em assegurar ao contribuinte o processo administrativo como instrumento de acerto da relação jurídica tributária. Na verdade, juntamente com o direito de petição na órbita administrativa, cuida-se de direito inserido no texto constitucional como garantia fundamental e, como tal, dentro das denominadas cláusulas pétreas (art. 5º, incisos XXXIV e LV).

Interpretando-se, harmonicamente, os dispositivos constitucionais conclui-se que é direito constitucionalmente assegurado o de peticionar aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder e, também, aos litigantes, no âmbito do processo administrativo, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

O processo administrativo fiscal é de vital importância para o funcionamento do Sistema Tributário, haja vista que, como ressaltou ANTONIO BERLINI, os problemas relativos ao controle da legalidade dos atos administrativos fiscais são alguns dos problemas centrais do Direito Tributário, “*na medida em que de sua solução depende o correto funcionamento do sistema tributário*”.²³⁵

SERGIO ANDRÉ ROCHA, em artigo em que trata justamente da importância do processo tributário administrativo, conclui que a importância do processo administrativo no Brasil é consequência do estado da arte do sistema tributário pátrio, onde: (a) os tributos aparecem como forma principal de custeio das atividades estatais; (b) os contribuintes muitas vezes não se sentem inclinados a efetuar o pagamento dos tributos devidos; (c) as atividades de liquidação e arrecadação tributárias foram delegadas aos sujeitos passivos; e (d) para controle dos pagamentos devidos pelos contribuintes, grandes poderes foram atribuídos à Administração Fazendária.²³⁶

²³⁴ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1995, p. 130.

²³⁵ BERLINI, Antonio. “Per un Miglior Funzionamento della Giustizia Tributaria”. In: *Scritti Scelti di Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1990, p. 889.

²³⁶ ROCHA, Sergio André. “A Importância do Processo Administrativo Fiscal”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 62, maio-junho de 2005. São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 149-150.

De fato, partindo-se das premissas de que o sistema tributário pátrio é marcado por controvérsias entre a fiscalização e contribuintes, as quais resultam, no mais das vezes, de divergências quanto à correta interpretação dos fatos ou do direito aplicáveis no caso concreto, ou de cobranças manifestamente indevidas formuladas pela Fiscalização com propósitos ilícitos, é indiscutível a importância do processo administrativo fiscal, enquanto instrumento de controle da legalidade dos atos administrativos tributários.

Com base nas já aludidas funções da processualidade administrativa, SERGIO ANDRÉ ROCHA leciona:

Percebe-se que o processo administrativo fiscal é de extrema relevância para o bom funcionamento do sistema tributário, sendo um instrumento democrático de legitimação, garantia, controle e revisão dos atos administrativos tributários. Em um sistema tributário como o brasileiro, o qual é marcado pelo conflito entre os contribuintes e a Fazenda Pública, a existência de um processo administrativo fiscal que cumpra sua função institucional previne o surgimento de litígios, evitando que muitas discussões sejam apresentadas ao Poder Judiciário. Ademais de todo o exposto, considerando que os textos legais muitas vezes dão margem à extração de normas jurídicas distintas, o processo administrativo é também o campo onde Fazenda e contribuinte discutem dialeticamente a fim de determinar a norma aplicável a determinado caso concreto.²³⁷

E, por derradeiro, referido autor alerta para a indispensável valorização do processo administrativo fiscal, manifestando seu repúdio a medidas como a que iremos examinar adiante, a exemplo do manejo do recurso hierárquico pela Fiscalização. Veja-se:

Dessa forma, é indispensável a valorização do processo administrativo fiscal, a qual passa (a) pela garantia de independência técnica do órgão responsável pela revisão dos atos administrativos tributários, que garante que suas decisões serão pautadas apenas pela realização da legalidade fiscal; e (b) pelo cumprimento, pela Administração Fazendária, das decisões proferidas no processo, repudiando-se, assim, o seu questionamento pelo próprio Fisco, seja internamente, por via do recurso hierárquico, seja externamente, perante o Poder Judiciário.²³⁸

1.2.4.1. A questão do crédito tributário não contencioso

Imbuído desse propósito de valorização do processo administrativo, o professor PAULO ADYR DIAS DO AMARAL, em obra de envergadura²³⁹, decorrente de sua tese de Doutorado defendida na Universidade Federal de Minas Gerais, analisou o poder de tributar no âmbito do procedimento e do processo tributário administrativo e a figura do crédito

²³⁷ ROCHA, Sergio André. “A Importância do Processo Administrativo Fiscal”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 62, maio-junho de 2005. São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 159-160.

²³⁸ ROCHA, Sergio André. “A Importância do Processo Administrativo Fiscal”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 62, maio-junho de 2005. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 160.

²³⁹ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pp. 42-45.

tributário não contencioso.²⁴⁰ Como é cediço, tem-se entendido, no cotidiano das relações tributárias, que a circunstância de o contribuinte já ter prestado informações à Fazenda Pública, por meios de declarações, o tornaria confesso quanto aos fatos declarados, motivo pelo qual estaria dispensado o processo administrativo, autorizando, de imediato, a inscrição do débito em dívida ativa, dando-se início à execução fiscal.

O entendimento de que a declaração do tributo por meio de DCTF (Declaração de Contribuições e Tributos Federais), ou documento equivalente, dispensa o Fisco de proceder à constituição formal do crédito tributário foi adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do Recurso Especial representativo de controvérsia n.º 962.379/RS, julgado no regime dos recursos repetitivos.²⁴¹ Vale a transcrição da seguinte ementa:

²⁴⁰ Nas palavras de Paulo Adyr: “Em brutal contradição com o art. 142 do Código Tributário Nacional, o Decreto-lei n. 2.124, de 13-6-1984, que alterou a legislação do imposto de renda, atribuiu à declaração do contribuinte o efeito de confissão [...] podendo ser executada de imediato, mediante inscrição em dívida ativa. Na esfera estadual, a questão se repete. A Consolidação da Legislação Tributária Administrativa de Minas Gerais, v.g., em seu artigo 65, prevê expressamente a figura do crédito tributário não contencioso: [...] Art. 65 – Constitui crédito tributário não contencioso, o resultante: I – de ICM relativo a operações escrituradas nos livros fiscais ou declaradas em documentos instituídos pelo regulamento do ICM para essa finalidade; II – de qualquer outro tributo, de competência do Estado, incidente sobre o valor de operações escrituradas em livro oficial adotado pelo contribuinte ou responsável, ou formalmente declaradas à repartição fazendária. § 1º – Nas hipóteses deste artigo, o crédito tributário não pago no prazo de 30 (trinta) dias, contando do recebimento do A.I., será imediatamente inscrito em dívida ativa. § 2º – Nos casos deste artigo, o A.I. pode ser expedido pelo próprio fiscal autor do trabalho ou por processamento eletrônico. [...] Art. 95 – Não cabe impugnação no caso do crédito tributário não contencioso previsto no artigo 65.

Preceitos dessa natureza têm levado o contribuinte à impetração de mandado de segurança, pleiteando a instauração de processo administrativo. Previsão similar é encontrada nas legislações municipais. Em Belo Horizonte, v.g., a Lei Municipal n. 6.808, de 29-12-1994, também dispõe sobre o *crédito tributário não contencioso*, estabelecendo que sua exigibilidade não é suspensa pela defesa porventura deduzida – artigo 2º, § 1º. [...] O que tem sido designado sob esse rótulo (*crédito tributário não contencioso*) seria, na verdade, a *desnecessidade de processo administrativo* – sob o argumento de que o próprio sujeito passivo já teria efetivado o lançamento” (AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário* – e o problema da supressão do contraditório. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, pp. 184-185, grifos no original).

²⁴¹ Código de Processo Civil: “Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. § 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. § 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. § 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia. § 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia. § 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias. § 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus. § 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. § 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E PAGO COM ATRASO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA 360/STJ.

1. Nos termos da Súmula 360/STJ, “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”. É que a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido.

2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (REsp 962379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 28.10.2008).

Esse iterativo entendimento do STJ foi recentemente sumulado do seguinte modo: “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco” (Súmula 436, Primeira Seção, DJe 13/05/2010).

Como se viu à exaustão, salta aos olhos a importância da processualidade no âmbito do Direito Tributário. Realmente, é fundamental a participação do contribuinte no processo de formação da certidão de dívida ativa para sua legitimidade. Cuida-se do único título executivo extrajudicial no qual não há, de maneira expressa, a manifestação de vontade do devedor. É dizer, no caso específico da certidão de dívida ativa, a formação de título executivo extrajudicial independe da prévia manifestação da vontade do devedor, ou da intervenção do Estado-Juiz, como sucede nos demais documentos elencados no Código de Processo Civil.²⁴²

É por esse motivo que a oportunidade de participação do contribuinte no processo administrativo anterior à formação do título executivo extrajudicial é a única medida capaz de

divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. § 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo”.

²⁴² Para Cândido Rangel Dinamarco, títulos executivos extrajudiciais “são os atos da vida privada aos quais a lei processual agrega tal eficácia e assim também são as inscrições de dívida ativa” (DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. v. IV, 1ª. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 248). Os títulos executivos extrajudiciais são aqueles formados entre credor e devedor, fora do âmbito do Poder Judiciário, tendo origem na manifestação de vontade das partes de um contrato e estão previstos no rol do art. 585 do CPC. Confira-se: “Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: I - a letra de câmbio, a nota promissória, a duplicata, a debênture e o cheque; II - a escritura pública ou outro documento público assinado pelo devedor; o documento particular assinado pelo devedor e por duas testemunhas; o instrumento de transação referendado pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública ou pelos advogados dos transatores; III - os contratos garantidos por hipoteca, penhor, anticrese e caução, bem como os de seguro de vida; IV - o crédito decorrente de foro e laudêmio; V - o crédito, documentalmente comprovado, decorrente de aluguel de imóvel, bem como de encargos acessórios, tais como taxas e despesas de condomínio; VI - o crédito de serventário de justiça, de perito, de intérprete, ou de tradutor, quando as custas, emolumentos ou honorários forem aprovados por decisão judicial; VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; VIII - todos os demais títulos a que, por disposição expressa, a lei atribuir força executiva”. O título extrajudicial independe de prévio processo de conhecimento, motivo pelo qual o seu grau de eficácia é menor em relação ao título judicial, na medida em que se amplia a matéria de defesa permitida ao devedor, através dos embargos (art. 745).

suprir esse déficit de consentimento. Há muito, ao dissertar sobre a Ação de Execução Fiscal, CUNHA CAMPOS demonstrou que o título executivo extrajudicial, via de regra, encontra seu fundamento no consenso das partes. Para o saudoso professor, no caso da Execução Fiscal, regida pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Fazenda Pública não exhibe título onde tal consenso se traduza, de modo que, se estável o resultado do procedimento administrativo e consequentemente a inscrição em dívida ativa e a certidão, o consenso do devedor é substituído pelo contraditório oferecido neste procedimento.²⁴³ Assim sintetiza seu entendimento:

A Fazenda cria a oportunidade de impugnar sua pretensão com vista à formação de título unilateral. O consenso (concordância do obrigado) característica do título extrajudicial, ver-se-ia neste terreno substituído pelo mecanismo acima apontado. A presunção de certeza (que substitui o consenso) implica a abertura da oportunidade de impugnar a pretensão fiscal. Esta oportunidade é peça essencial ao mecanismo da substituição do consenso. A presunção assim criada proviria portanto de a) inoportunidade de impugnação. Desta ausência se presumiria a aceitação da exigência fiscal pelo devedor; b) rejeição das razões de resistência à pretensão, ou seja, da impugnação, em procedimento sujeito às regras próprias. Presumir-se-ia o caráter infundado desta resistência precisamente porque se submeteu esta a um reexame, isto em procedimento quando se teria assegurado ao impugnante oportunidade de provar os fundamentos de sua resistência, de sua impugnação. A presunção de certeza e liquidez, em matéria tributária, repousaria assim em sistemática onde a obrigatória oferta da oportunidade de impugnar a pretensão fiscal (CTN, art. 145, I) assume o papel de viga mestra.²⁴⁴

De fato, na esteira do entendimento do jurista acima apontado, para se aceitar o processo de Execução Fiscal, é mister a apresentação do título executivo extrajudicial, a saber, a certidão de dívida ativa. Formada unilateralmente, esta somente manterá o seu caráter executivo se apoiada em regular procedimento e processo administrativo, assegurando-se ao cidadão contribuinte o contraditório e ampla defesa.

1.2.4.2. O depósito prévio como condição de admissibilidade do recurso administrativo

Por outro lado, em outra hipótese envolvendo o processo administrativo fiscal, deve-se reconhecer um amadurecimento positivo da jurisprudência, ao menos no que se refere à posição do Supremo Tribunal Federal. Após anos com orientação sedimentada de modo desfavorável aos contribuintes, o Tribunal promoveu histórica modificação de seu posicionamento, declarando a inconstitucionalidade do depósito prévio e do arrolamento de bens como condições para admissibilidade de recursos administrativos. Explique-se melhor o ocorrido.

A Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, em seu art. 32, alterou o Decreto nº 70.235/72, que regula o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, passando a vigorar seu art. 33 com a seguinte redação:

²⁴³ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *A ação de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Aide, 1995, pp. 60-61.

²⁴⁴ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *A ação de Execução Fiscal*. Rio de Janeiro: Aide, 1995, pp. 65-66.

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos 30 (trinta) dias seguintes à ciência da decisão.

[...]

§ 2º. Em qualquer caso, o recurso voluntário somente terá seguimento se o recorrente arrolar bens e direitos de valor equivalente a 30% (trinta por cento) da exigência fiscal definida na decisão, limitado o arrolamento, sem prejuízo do seguimento do recurso, ao total do ativo permanente se pessoa jurídica ou ao patrimônio se pessoa física.

Consoante o artigo em tela, o contribuinte só poderia recorrer ao Conselho de Contribuintes mediante o depósito de 30% do valor do crédito tributário mantido na decisão de 1ª instância (ou arrolamento de bens e direitos equivalentes a esse valor), ou seja, da decisão proferida pelas Delegacias de Julgamento da então Secretaria da Receita Federal.²⁴⁵

Mesmo antes da conversão da Medida Provisória nº 1.621/97 na mencionada Lei nº 10.522/02, o Supremo Tribunal Federal já havia se pronunciado pela validade do depósito prévio exigido pela Fazenda Pública,²⁴⁶ sob o fundamento de que a exigência de depósito prévio não ofenderia a garantia do duplo grau de jurisdição. Decidiu-se, na ocasião, que não havendo nenhum princípio segundo o qual haja constitucionalmente a necessidade de duplo grau de jurisdição, com maior razão não haveria constitucionalmente duplo grau em processo administrativo.

Em outras palavras, a posição do Supremo Tribunal Federal considerava que a exigência de depósito prévio para que se possa recorrer administrativamente no processo tributário não seria um óbice à garantia do duplo grau de jurisdição, visto que esta garantia não teria fundamentação constitucional, podendo ser suprimido o grau revisor por mera disposição legal.

²⁴⁵ Segundo o Parecer nº 2.078, de 11 de dezembro de 1997, da Procuradoria da Fazenda Nacional, o depósito prévio foi instituído como uma tentativa de se evitar que manobras protelatórias dos contribuintes impedissem o ingresso de recursos nos cofres públicos.

²⁴⁶ “Ação direta de inconstitucionalidade. Impugnação à nova redação dada ao § 2º do artigo 33 do Decreto Federal 70.235, de 06.03.72, pelo artigo 32 da Medida Provisória 1699-41, de 27.10.98, e o ‘caput’ do artigo 33 da referida Medida Provisória. Aditamentos com relação às Medidas Provisórias posteriores. - Em exame compatível com a liminar requerida, não têm relevância suficiente para a concessão dela as alegadas violações aos artigos 62 e 5º, XXXIV, XXXV, LIV e LV, e 62 da Constituição Federal quanto à redação dada ao artigo 33 do Decreto Federal 70.235/72 - recebido como lei pela atual Carta Magna - pelo artigo 32 da Medida Provisória 1699-41, de 27 de outubro de 1998, atualmente reeditada pela Medida Provisória 1863-53, de 24 de setembro de 1999. - No tocante ao ‘caput’ do já referido artigo 33 da mesma Medida Provisória e reedições sucessivas, basta, para considerar relevante a fundamentação jurídica do pedido, a alegação de ofensa ao princípio constitucional do devido processo legal em sentido material (art. 5º, LIV, da Constituição) por violação da razoabilidade e da proporcionalidade em que se traduz esse princípio constitucional. Ocorrência, também, do ‘periculum in mora’. Suspensão de eficácia que, por via de consequência, se estende aos parágrafos do dispositivo impugnado. Em julgamento conjunto de ambas as ADINs, delas, preliminarmente, se conhece em toda a sua extensão, e se defere, em parte, o pedido de liminar, para suspender a eficácia, ‘ex nunc’ e até julgamento final do artigo 33 e seus parágrafos da Medida Provisória nº 1863-53, de 24 de setembro de 1999” (ADI 1922 MC, Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 06/10/1999, DJ 24-11-2000).

Na data de 28 de março de 2007, já com uma composição bem diferente de outrora, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.976, do Distrito Federal, proposta pela Confederação Nacional das Indústrias, declarou a inconstitucionalidade do artigo 32, § 2º da Lei nº 10.522/2002, que alterou o artigo 33, §2º do Decreto nº 70.235/72.²⁴⁷

O Ministro Relator, JOAQUIM BARBOSA, tocou exatamente no tema acima tratado, qual seja, a construção da democracia e de um Estado Democrático de Direito exige da Administração Pública respeito ao princípio da legalidade nos procedimentos internos. Por isso, não pode ser dificultado o acesso do administrado, seja através de petição ou recurso administrativo. A realização do procedimento administrativo como concretização do princípio democrático e do princípio da legalidade ficaria abalada ao se mitigar o dever da Administração em revisar os próprios atos. EUGÉNIE PRÉVÉDOUROU, citado pelo Ministro, já lembrava:

os recursos administrativos constituem uma forma de participação do administrado na ação administrativa, introduzindo, dessa forma um elemento democrático nesta. Eles atenuam o choque entre a administração e os administrados ao tornar possível a adesão destes às decisões administrativas. Como fornecem ao administrado uma explicação não a posteriori, mas em curso de elaboração, o administrado “deixa de ser um estranho na preparação do ato que lhe diz respeito”.²⁴⁸

²⁴⁷ “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 32, QUE DEU NOVA REDAÇÃO AO ART. 33, § 2º, DO DECRETO 70.235/72 E ART. 33, AMBOS DA MP 1.699-41/1998. DISPOSITIVO NÃO REEDITADO NAS EDIÇÕES SUBSEQUENTES DA MEDIDA PROVISÓRIA TAMPOUCO NA LEI DE CONVERSÃO. ADITAMENTO E CONVERSÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA NA LEI 10.522/2002. ALTERAÇÃO SUBSTANCIAL DO CONTEÚDO DA NORMA IMPUGNADA. INOCORRÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE RELEVÂNCIA E URGÊNCIA. DEPÓSITO DE TRINTA PORCENTO DO DÉBITO EM DISCUSSÃO OU ARROLAMENTO PRÉVIO DE BENS E DIREITOS COMO CONDIÇÃO PARA A INTERPOSIÇÃO DE RECURSO ADMINISTRATIVO. PEDIDO DEFERIDO. Perda de objeto da ação direta em relação ao art. 33, caput e parágrafos, da MP 1.699-41/1998, em razão de o dispositivo ter sido suprimido das versões ulteriores da medida provisória e da lei de conversão. A requerente promoveu o devido aditamento após a conversão da medida provisória impugnada em lei. Rejeitada a preliminar que sustentava a prejudicialidade da ação direta em razão de, na lei de conversão, haver o depósito prévio sido substituído pelo arrolamento de bens e direitos como condição de admissibilidade do recurso administrativo. Decidiu-se que não houve, no caso, alteração substancial do conteúdo da norma, pois a nova exigência contida na lei de conversão, a exemplo do depósito, resulta em imobilização de bens. Superada a análise dos pressupostos de relevância e urgência da medida provisória com o advento da conversão desta em lei. A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos como condição de admissibilidade de recurso administrativo constitui obstáculo sério (e intransponível, para consideráveis parcelas da população) ao exercício do direito de petição (CF, art. 5º, XXXIV), além de caracterizar ofensa ao princípio do contraditório (CF, art. 5º, LV). A exigência de depósito ou arrolamento prévio de bens e direitos pode converter-se, na prática, em determinadas situações, em supressão do direito de recorrer, constituindo-se, assim, em nítida violação ao princípio da proporcionalidade. Ação direta julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do art. 32 da MP 1699-41 - posteriormente convertida na lei 10.522/2002 -, que deu nova redação ao art. 33, § 2º, do Decreto 70.235/72” (ADI 1976, Relator Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 28/03/2007, DJ 18-05-2007).

²⁴⁸ PRÉVÉDOUROU, Eugénie. *Les recours administratifs obligatoires: Étude comparée des droits allemand et français*. Paris: LGDJ, 1996, p. 182. No original: “Les recours administratifs constituent une forme de participation de l’administré à l’action administrative, introduisant de la sorte un élément démocratique dans cette dernière. Ils atténuent Le choc entre l’administration et les administrés en redant possible l’adhésion de ceux-ci aux décisions administratives. Comme ils fournissent à l’administré une explication non pas après coup mais en cours d’élaboration, celui-ci ‘cesse d’être étranger à La préparation de l’acte qui le concerne”.

Mais a frente, decide o Ministro:

Entendo, pois, que tornar o procedimento administrativo impossível ou inviável, por meios indiretos, constitui ofensa ao princípio da legalidade. Aliás, inúmeras vezes, a infração ao princípio da legalidade e, mais especificamente, à legalidade em matéria de procedimento leva à violação de direitos fundamentais. [...]

O direito ao recurso em procedimento administrativo é tanto um princípio geral de direito como um direito fundamental. Conforme lembra o meu mestre Jean-Pierre Ferrier:

“Assim como o direito à defesa, a possibilidade de um recurso administrativo, inclusive sem base legal, tem sido reconhecida como ‘princípio geral de direito’ pelo Conselho de Estado. Segundo Jean-Marie Auby y Roland Drago, ‘os recursos administrativos constituem uma expressão do direito de petição ante as Autoridades públicas, tradicionalmente reconhecido no Direito Francês’.”

Situados no âmbito dos direitos fundamentais, os recursos administrativos gozam entre nós de dupla proteção constitucional, a saber: art. 5º, incisos XXXIV (direito de petição independentemente do pagamento de taxas) e LV (contraditório). [...]

A Constituição de 1988 consagrou dispositivo próprio ao direito de petição aos órgãos públicos, ao lado do direito de recorrer ao Judiciário (art. 5º, XXXV). Diferentemente da 1ª Emenda à Constituição Americana, o constituinte brasileiro reforçou o caráter de fundamentalidade do direito de petição, ao tratá-lo em dispositivo específico. [...]

Exigir que o administrado deposite uma determinada quantia ou arrole bens como requisito ao exercício do seu direito de recorrer equivale, na prática, à supressão desse direito. E justamente aí se encontra a violação do núcleo essencial do direito de recorrer administrativamente.

Em conclusão, [...], entendo que a ampliação do acesso ao procedimento administrativo reforça, para usar um termo de Jurgen Habermas, um “patriotismo constitucional” que desobstrui os canais representativos – sendo a Administração um deles – e, assim, fomenta a construção de um republicanismo fundado num civismo político balizador do Estado de Direito”.

O novo entendimento do Supremo Tribunal Federal foi objeto, inclusive, de Súmula Vinculante,²⁴⁹ de nº 21, que possui a seguinte redação: “*É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo*”.

²⁴⁹ Trata-se de enunciado que, votado e aprovado pelo STF, por pelo menos 2/3 do plenário, se torna entendimento obrigatório ao qual todos os outros tribunais e juízes, bem como a Administração Pública, em todas as esferas, terão que seguir. Na prática, adquire força de lei, criando um vínculo jurídico e possuindo efeito *erga omnes* (contra todos). É mister observar que, para parte da doutrina, a súmula não vincula o Poder Legislativo, sob pena de se criar uma indesejável petrificação legislativa, nem o próprio STF. A súmula vinculante foi criada em 30 de dezembro de 2004, com o advento da Emenda Constitucional nº 45, que adicionou o artigo 103-A à Constituição da República de 1988, com o seguinte teor: “O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

1.2.4.3. A necessidade de participação do sócio ou administrador no prévio processo administrativo como condição de responsabilidade pelo crédito tributário

Em recente decisão, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Agravo Regimental interposto no Recurso Extraordinário nº 608.426/PR,²⁵⁰ sinaliza outra evolução muito positiva se levarmos em consideração os julgados que vinham sendo exarados pelo Superior Tribunal de Justiça e demais Tribunais Superiores. O entendimento, ainda isolado, de parte do STF, prestigia o processo administrativo, mais precisamente no que concerne à responsabilidade dos sócios e administradores que respondem por dívidas tributárias de suas sociedades. Segundo a 2ª Turma, tais indivíduos só podem ser responsabilizados se tiverem participado do processo administrativo que discutiu a cobrança dos tributos. De acordo com o Ministro Relator, JOAQUIM BARBOSA:

Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). Por outro lado, a decisão administrativa que atribui sujeição passiva por responsabilidade ou por substituição também deve ser adequadamente motivada e fundamentada, sem depender de presunções e ficções legais inadmissíveis no âmbito do Direito Público e do Direito Administrativo. Considera-se presunção inadmissível aquela que impõe ao sujeito passivo deveres probatórios ontologicamente impossíveis, irrazoáveis ou desproporcionais, bem como aquelas desprovidas de motivação idônea, isto é, que não revelem o esforço do aparato fiscal para identificar as circunstâncias legais que permitem a extensão da relação jurídica tributária.

[...]

Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa [...], o lapso resume-se à declaração lateral (*obiter dictum*) completamente irrelevante ao desate do litígio.

²⁵⁰ “AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc.). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (*obiter dictum*) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento” (RE 608.426 AgR, Relator Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, DJe 21/10/2011).

Como é cediço, tem sido prática recorrente das Fazendas Públicas, a lavratura de autos de infração apenas em desfavor da sociedade, somente havendo a inclusão dos sócios e administradores posteriormente, no momento da execução judicial da dívida.

Tal conduta passou a ser respaldada pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o qual admite a responsabilização dos sócios e administradores incluídos na certidão de dívida ativa, sem levar em consideração se eles foram intimados ou não nos processos administrativos. Inclusive, a 1ª Seção do Tribunal, decidiu, em sede do regime dos recursos repetitivos, nos autos do Recurso Especial nº1.104.900/ES²⁵¹ que, se o nome do sócio ou do administrador estiver na CDA, caberá a ele – e não ao Fisco – provar na Justiça que não se enquadra nas situações previstas no Código Tributário Nacional que possibilitam a responsabilização pessoal por débitos tributários da empresa.

Certo é que o entendimento que vinha se firmando no STJ desprestigia – para não dizer desconsidera por completo – o processo administrativo e princípios correlatos, como o contraditório e ampla defesa.

Como se sabe, a ação executiva para cobrança de créditos fazendários funda-se na certidão de dívida ativa, emitida pela autoridade administrativa, e que goza de presunção relativa de liquidez e certeza (art. 204, *caput* do CTN).

De acordo com o art. 202, I do Código Tributário Nacional e art. 2º, §5º da Lei nº 6.830/80, devem constar no Termo de Inscrição de Dívida Ativa, entre outros elementos, o nome do devedor e, se for o caso, o nome dos co-responsáveis pelo débito, sob pena de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, nos termos do art. 203 do CTN.

²⁵¹ “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos ‘com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’. 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento. 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ” (REsp 1.104.900/ES, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Seção, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009).

A inscrição de débitos na dívida ativa é ato administrativo de extrema relevância, porque é através desse ato que as Fazendas Públicas exercem o seu poder de auto-constituição do título executivo. Por outro lado, a inclusão do nome dos eventuais corresponsáveis na certidão não pode ser automática, singela e injustificada, sem a observância do prévio e regular procedimento para apuração da sua suposta responsabilidade, que pudesse facultar ao sócio ou administrador a oportunidade de conhecer e se manifestar no processo administrativo referente à constituição do crédito tributário em cobrança.

Tal procedimento prévio é essencial para a cuidadosa verificação dos requisitos legais que autorizam a imputação da responsabilidade tributária (art. 135, CTN²⁵²).

E o que é pior: não é raro que o crédito tributário objeto de execução seja constituído na modalidade “não-contenciosa” (como exposto acima), com base nas declarações apresentadas pela empresa executada e inclui abusivamente os seus diretores como co-responsáveis tributários.

A inexistência de procedimento prévio e regular para apuração da responsabilidade pessoal do administrador e a sua não participação no processo administrativo instaurado para constituição do crédito exequendo violam frontalmente o devido processo legal administrativo, a ampla defesa e o contraditório (art. 5º, inciso LV da Constituição), afetando a validade da certidão de dívida ativa enquanto título executivo apto a fundamentar processo de execução fiscal. Segundo o Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, professor LEANDRO PAULSEN:

Tendo em conta que não se trata de responsabilidade solidária ou por sucessão, em que a dívida simplesmente pode ser exigida do responsável, mas que se cuida, isso sim, de responsabilidade pessoal decorrente da prática de ilícito, impende que seja apurada não apenas a ocorrência do fato gerador, mas o próprio ilícito que faz com que o débito possa ser exigido do terceiro. Ou seja, o ilícito de que decorre a responsabilidade pessoal tem de ser devidamente apurado administrativamente, oportunizando-se aos responsáveis o direito de defesa já na esfera administrativa.²⁵³

Efetivamente, cabe indagar: (i) é possível gerar CDA e execução de auto de infração não notificado? Não; (ii) sociedade empresária e sócio ou administrador são a mesma pessoa? Óbvio que não; (iii) eles se confundem? Ordinariamente não, pois é preciso prova e procedimento específico para demonstração; (iv) o fato de a dívida ser da sociedade é suficiente

²⁵² “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.

²⁵³ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2008, p. 949.

para a exigência ao sócio ou administrador? Não! Para haver responsabilidade é preciso que haja o débito e que esteja presente o fato gerador da responsabilidade, que é diverso do fato gerador da obrigação tributária.

Dadas as respostas dos pontos acima, a conclusão é que a orientação da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal nos parece escoreita, prestigia o processo tributário administrativo, e não poderia ser outra em face do princípio constitucional do devido processo legal.

1.2.5. O conceito de Processo Administrativo

Como visto acima, é fácil perceber as diversas vantagens propiciadas pelo processo administrativo. Não há como negar sua importância em nossos dias. Ele apresenta-se como imperativo basilar do Estado Democrático de Direito na seara da Administração Pública, sobretudo quando se tem em vista as múltiplas e crescentes ingerências do Poder Público na vida privada, dos grupos e da sociedade em geral. Segundo CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO,

seu relevo decorre do fato de ser um meio apto a controlar o ‘iter’ de formação das decisões estatais, o que passou a ser um recurso extremamente necessário a partir da multiplicação e do aprofundamento das ingerências do Poder Público sobre a Sociedade. Estas se alargaram e se intensificaram como fruto das profundas transformações ocorridas na concepção de Estado e, pois, das comissões que lhe são próprias.²⁵⁴

Temos nos valido, indistintamente, do uso da expressão “procedimentalização” como sinônimo de “processualização”, ambas com o propósito de indicar que a prática dos atos estatais deve estar associada à participação dos administrados. Contudo, não podemos renunciar à conceituação de *processo administrativo*, fazendo o tradicional cotejo entre *processo* e *procedimento*. Ainda que para alguns a distinção seja irrelevante²⁵⁵, ao menos no

²⁵⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 18ª ed., 2005, p. 460.

²⁵⁵ É o que diz Luiz Carlos Figueira de Melo, veja-se: “Questão conflituosa, e que tem dado azo a intermináveis discussões, refere-se à natureza do processo administrativo, em face da locução ‘procedimento administrativo’: qual das duas seria ideal para explicar a dinâmica da função administrativa? Para alguns, a discussão não se mostrava tão relevante. Calamandrei chegou a afirmar que ambas poderiam até ser utilizadas como expressões sinônimas, embora reconhecesse terem significação técnica diferente” (MELO, Luiz Carlos Figueira de. *Novos Paradigmas da Processualidade Administrativa no Brasil*. Tese de Doutorado – Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte: 2001, p. 208-9 *apud* AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário* – e o problema da supressão do contraditório. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 47). Além disso, comunga-se da afirmação de Alberto Xavier, segundo a qual a questão sobre a distinção entre procedimento e processo, mais de terminologia do que substância, se encontra superada no nosso direito positivo, pois a própria Constituição consagra o conceito de “processo”, identificando-o pelo critério do litígio (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 4).

campo do Direito Tributário, há princípios e regras aplicáveis ao procedimento que não se coadunam com o processo, e vice-versa.²⁵⁶

Como destaca DIAS DO AMARAL, a doutrina tradicional firmou a linha que conceituava *processo* como a seqüência de atos, ou o complexo de atividades, desenvolvido com o fito de atingir a prestação jurisdicional. *Procedimento* seria o modo, ou o rito que se imprime a essa série de etapas (o modo e a forma pela qual se movem os atos no processo). Daí falar-se em *procedimento oral* e *procedimento escrito*; *procedimento ordinário* e *procedimento sumário*; *procedimento comum* e *procedimentos especiais*, etc. Cabe observar que, para essa corrente de pensamento, *atividade jurisdicional* é sinônimo de *atividade judicial*. Só haveria que se falar em *processo* como atividade desenvolvida no âmbito estritamente judicial – pois somente nesse campo se poderia chegar à solução definitiva da lide. Atividade da mesma natureza, se desenvolvida no âmbito administrativo, não poderia ser qualificada de *processo*, por faltar-lhe o poder da palavra definitiva. A *coisa julgada material* não poderia ser alcançada nessa esfera. Tratar-se-ia, pois, de simples *procedimento administrativo* ou *contencioso administrativo*. Aspecto determinante para os adeptos dessa corrente é a possibilidade de as decisões administrativas serem revistas pelo Poder Judiciário – o que lhes afastaria a *definitividade* que deve marcar a atividade verdadeiramente processual.²⁵⁷

MARÇAL JUSTEN FILHO, em estudo sobre o processo administrativo fiscal, manifestou sua posição no sentido de negar a possibilidade de utilização do vocábulo “processo” no âmbito da Administração Pública,²⁵⁸ já que, para ele

a peculiaridade do processo não está em se tratar de uma relação jurídica. Afinal, todo o relacionamento entre Estado e particulares se traduz em uma relação jurídica. Nem há maior relevância, para fins de identificação do processo, na natureza de direito público. Todo o campo do Direito Público é preenchido por relações com essa característica. O que dá identidade ao processo é uma composição

²⁵⁶ James Marins divide os princípios aplicáveis da seguinte forma: Princípios Comuns ao Procedimento e ao Processo Administrativo Tributário – legalidade objetiva, vinculação, verdade material, oficialidade, dever de colaboração, dever de investigação; Princípios do Procedimento – inquisitorialidade, cientificação, formalismo moderado, fundamentação, acessibilidade, celeridade, gratuidade; Princípios do Processo – devido processo legal, contraditório, ampla defesa, ampla instrução probatória, duplo grau de cognição, julgador competente, ampla competência decisória (MARINS, James. *Direito Processual tributário brasileiro*: (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2002, p. 173).

²⁵⁷ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 48-49.

²⁵⁸ Autores como Geraldo Ataliba (“Princípios Constitucionais do Processo e Procedimento em Matéria Tributária”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 46, out.-dez. 1988, pp. 118-132) e Paulo de Barros Carvalho (“Processo Administrativo Tributário”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nºs 9-10, jul.-dez. 1979, p. 277) defendem ser imperiosa a distinção entre processo e procedimento, sendo o primeiro reservado efetivamente à composição de litígios que se opera no plano da atividade jurisdicional do Estado, para que signifique a controvérsia desenvolvida perante os órgãos do Poder Judiciário. Procedimento, embora sirva também para nominar a conjugação de atos e termos harmonizados no âmbito da relação processual, deve se referir à discussão na esfera administrativa.

totalmente peculiar e sem paralelo em qualquer outro tipo de vínculo jurídico. O processo vincula três “sujeitos”, produzindo situações jurídicas e (ou) desfavoráveis. O vínculo entre os três sujeitos apresenta-se com perfil totalmente ímpar. Cada sujeito assume determinada posição no processo. Não é possível afirmar que as três “posições” processuais sejam intercambiáveis entre si. São situações jurídicas infungíveis. Mais ainda, um dos sujeitos ocupa uma posição jurídica totalmente peculiar. O juiz participa do processo não na condição de parte, mas com autonomia que é de essência e inafastável. O juiz é imparcial, não apenas no sentido de ser-lhe vedado tomar partido, mas também na acepção de que “não é parte”. Ou seja, o juiz não tem interesse próprio no objeto da relação jurídica. Em nenhum outro tipo de relação jurídica um dos polos é ocupado por um sujeito que não seja parte. O processo é a única hipótese em que tal situação ocorre. Tem-se uma relação jurídica com duas partes e três polos. Um dos polos é ocupado por um sujeito que não é parte”.²⁵⁹

Tal entendimento se funda na compreensão de que o processo, enquanto instituto jurídico, tem fulcro na existência de um terceiro imparcial, responsável pelo julgamento do litígio, o juiz, cuja atividade é resguardada por diversas garantias, as quais visam exatamente assegurar tal imparcialidade e o exercício do devido processo legal. A posição de JUSTEN FILHO parte da noção de que a autoridade administrativa responsável pela decisão no processo teria interesse próprio a defender, o que lhe retiraria o qualificativo de imparcialidade.

ALBERTO PINHEIRO XAVIER dá notícia acerca desse *conceito tradicional de processo*:

Demarcou-se assim o conceito de processo pela função jurisdicional que visa prosseguir: o processo em sentido rigoroso ou técnico seria mais especificamente apenas o que se desenrola perante os tribunais comuns, chegando CARNELUTTI a sugerir que a expressão “processo judicial” envolve em si mesma uma tautologia. Delimitando ainda mais restritamente o conceito, CHIOVENDA define o processo como “o conjunto de atos coordenados para a finalidade de realização da vontade concreta da lei por parte dos órgãos da jurisdição ordinária”.²⁶⁰

Entretanto, a doutrina moderna, majoritariamente, afirma que tal orientação está ultrapassada. Com efeito, processo é um conceito que transcende o direito processual. Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, etc.).²⁶¹ Nessa direção, estatui JOSÉ ALCIONE BERNARDES JÚNIOR:

[...] a processualidade apresenta-se como um traço conspícuo do Estado Democrático de Direito, projetando-se em qualquer atuação estatal, seja no nível judicial, legislativo ou executivo. [...] Toda atuação estatal, no exercício de suas competências institucionais, há que obedecer a um procedimento juridicamente regulado. Assim, as funções estatais, sejam elas legislativas, executivas ou jurisdicionais, sujeitam-se a um *iter* procedimental juridicamente adequado à garantia dos direitos fundamentais e à

²⁵⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. “Considerações sobre ‘Processo Administrativo Fiscal’”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 33, jun. 1998, São Paulo: Dialética, p. 112.

²⁶⁰ XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: Bushatsky, 1976, p.9.

²⁶¹ GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996, p. 280.

defesa dos princípios básicos conformadores de um Estado Democrático de Direito. Daí a existência de um processo legislativo, de um processo administrativo e de um processo jurisdicional.²⁶²

O fenômeno processual não se limita, hoje, por expressa injunção de sucessos evolutivos do Estado de Direito, ao processo judicial. É mais amplo e espraia consequências nas províncias da atividade administrativa quando dotada de funções julgadoras que facultam ao cidadão a dedução administrativa de seu conflito com o Estado.²⁶³

É oportuno consignar que, a nosso ver, é incorreta a assertiva segundo a qual a Administração Pública teria interesses próprios a serem defendidos no processo administrativo. O Administrador Público exerce uma função, no sentido de que os poderes e prerrogativas que lhe são deferidos o são para a defesa de interesses de terceiros (a coletividade), uma vez que a Administração não possui interesses que se possam dizer, com o devido rigor científico, próprios.²⁶⁴

Ora, como decorrência do princípio constitucional da impessoalidade da Administração Pública, o processo administrativo é regido pelo princípio da imparcialidade. Não se pode falar que o julgador administrativo seja parcial na análise do litígio, sendo a utilização dessa afirmação considerável para outros fins, que não o jurídico. Leciona SEIXAS FILHO que a imparcialidade é um componente da função administrativa, cujo exercício leva a que o interesse coletivo sempre tenha supremacia sobre o interesse particular do cidadão contribuinte, discriminação esta, entretanto, entre interesse público e privado, que constará sempre de norma legal, razão pela qual, ao aplicar a lei desinteressadamente, a autoridade administrativa estará

²⁶² BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. *O controle jurisdicional do processo legislativo*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, pp. 56-57. O professor e consultor da Assembleia Legislativa Mineira ensina que há “toda uma sistemática a ser observada como forma de racionalização do processo de atuação estatal. Ressalte-se que a observância desses procedimentos erige-se em fator de segurança jurídica para os cidadãos em face do atuar estatal. Com efeito, uma vez prefigurados os trilhos a serem seguidos pelo Estado em seu proceder, sobre eliminar-se o risco de os cidadãos serem surpreendidos por condutas imprevistas do Poder Público, abre-se-lhes ainda a oportunidade de impugnar qualquer ato que componha a cadeia procedimental e que esteja inquinado de vício. Desse modo, a técnica procedimental se constitui em eficiente canal de interação entre governantes e cidadãos, assegurando uma saudável influência qualitativa no resultado do processo decisório” (p. 57).

²⁶³ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. Dialética: São Paulo, 1998, p.136.

²⁶⁴ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 35. Segundo o professor fluminense, a carência de interesses próprios da Administração Pública foi reconhecida por Carlos Ari Sunfeld em estudo acerca da motivação dos atos administrativos, onde restou consignado que “não existem, a bem dizer, interesses da Administração Pública: existem sim interesses públicos, que não são seus senão do povo. A Administração não é titular de interesses, é simples mandatária do autêntico titular. Logo, exerce circunstancialmente o poder mas sem jamais assenhorar-se dele” (SUNDFELD, Carlos Ari. “Motivação do Ato Administrativo como Garantia dos Administrados”. *Revista de Direito Público*, nº 75, jul.-set. 1985, São Paulo: p. 119).

agindo imparcialmente, sem conflitar com interesses subjetivos dos destinatários da norma legal.²⁶⁵

Conforme aduz SERGIO ANDRÉ ROCHA, como princípio regente do processo administrativo fiscal, o princípio da impessoalidade impõe a imparcialidade do órgão ou agente julgador, o qual não deve buscar vantagem para si ou privilegiar interesses dos administrados, pautando sua atuação pela observância objetiva das normas jurídicas (realização do princípio da legalidade) e a busca da verdade material.²⁶⁶ Nas palavras de MINATEL:

Tendo como norte a lei, a neutralidade e a imparcialidade são preceitos que devem comandar a prática desses atos administrativos, posicionando-se os julgadores como terceiros desinteressados em relação ao mérito da contenda. Se a missão do processo administrativo tributário tem a ver com o controle de atos praticados pelos agentes públicos no âmbito do procedimento, é imperativo que esse controle se faça tendo como limite a lei, zelando para que aquele que exerce função de julgar não venha a se posicionar como parte.²⁶⁷

XAVIER defende a tese de que, no exercício da atividade de lançamento, o Fisco é um órgão de justiça, com função de aplicar objetivamente a lei, apesar de se situar como parte na relação jurídico tributária. Cuida-se, portanto, de uma parte imparcial, pois, no procedimento de lançamento, o “interesse formal” do Estado seria irrelevante, devendo sempre prevalecer o “interesse substancial” de justiça. Assim, do ponto de vista da imparcialidade material, tanto o órgão de lançamento, como os órgãos de julgamento, em primeira e segunda instâncias, encontram-se no mesmo plano: são todos “órgãos de justiça”, todos são “partes imparciais”, visando à aplicação objetiva e vinculada da lei.²⁶⁸

Pois bem. Ultrapassada a noção exposta pela doutrina tradicional, a doutrina moderna sustenta que procedimento é gênero, que, por sua vez, comporta diversas espécies, entre elas o processo. Processo, portanto, é a espécie de procedimento que se desenvolve em contraditório. Na senda de ELIO FAZZALARI,²⁶⁹ AROLDO PLÍNIO GONÇALVES entende que os procedimentos são preparatórios de atos estatais, considerados como provimentos, cuja origem pode ser qualquer dos poderes da República. É ver:

O procedimento é uma atividade preparatória de um determinado ato estatal, atividade regulada por uma estrutura normativa, composta de sequência de normas, de atos e de posições subjetivas, que se desenvolvem em uma dinâmica bastante específica, na preparação de um provimento. O provimento é

²⁶⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a Função Fiscal*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 12.

²⁶⁶ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 61.

²⁶⁷ MINATEL, José Antônio. “Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos”. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 337.

²⁶⁸ XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 44.

²⁶⁹ FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006.

um ato do Estado, de caráter imperativo, produzido pelos seus órgãos no âmbito de sua competência, seja um ato administrativo, seja um ato legislativo ou um ato jurisdicional.²⁷⁰

Deve o provimento estatal ser precedido de um procedimento por gerar efeitos imperativos que atingem a esfera dos direitos dos administrados.²⁷¹ O procedimento tem a finalidade de preparar os provimentos estatais, e não pode ser tido como mera sucessão de atos ou modo de mover-se dos atos processuais. Tanto o procedimento quanto o processo são finalísticos, motivo pelo qual a distinção entre processo e procedimento não pode mais ser feita com base no critério finalístico.²⁷² Segundo FAZZALARI, portanto, processo e procedimento possuem finalidade de preparar provimentos estatais que gerarão efeitos em relação aos administrados.²⁷³

Deixa-se de inserir o procedimento no processo, propondo-se o raciocínio inverso: “o processo é um procedimento, mas não qualquer procedimento; é o procedimento de que participam aqueles que são interessados no ato final, de caráter imperativo, por ele preparado”.²⁷⁴ ELIO FAZZALARI propõe como distinção essencial entre processo e procedimento o contraditório,²⁷⁵ considerando processo como o procedimento que se desenvolve com a presença do contraditório, que requer seja ofertada a simétrica oportunidade de participação dos interessados no provimento estatal.²⁷⁶

Observe-se que tal visão teórica concebe o procedimento não como um meio formal que exterioriza o processo, mas como um conjunto de atos preparatórios de provimentos estatais, os quais, por sua vez, traduzem atos de caráter vinculante que repercutem na esfera jurídica dos cidadãos. A participação, na realização desses atos, e em igualdade de condições, daqueles em

²⁷⁰ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*, Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 102.

²⁷¹ “[...] quando o ato do Estado se destina a provocar efeitos na esfera dos direitos dos administrados, da sociedade, dos jurisdicionados, quando é um ato dotado de natureza imperativa, um ato de poder, tem-se o provimento que, para que seja emanado, válida e eficazmente, deve ser precedido da atividade preparatória, disciplinada no ordenamento jurídico. Em razão de seu caráter imperativo, o provimento se distingue de todos os demais atos [...]. A atividade preparatória do provimento é o procedimento que, normalmente, chega a seu termo final com a edição do ato por ele preparado, por isso, esse mesmo ato de caráter imperativo geralmente é a conclusão do procedimento, o seu ato final” (GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*, Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 102-103).

²⁷² GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 64-66.

²⁷³ FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006.

²⁷⁴ GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*. Rio de Janeiro: Aide, 1992, p. 68.

²⁷⁵ “O processo é um procedimento do qual participam (são habilitados a participar) aqueles em cuja esfera jurídica o ato final é destinado a desenvolver os seus efeitos: em contraditório e de modo que o autor não possa obliterar as suas atividades” (FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006, pp. 118-119).

²⁷⁶ “A qualidade de contraditor, onde quer que ela concorra com a de autor do ato, importa, por outro lado, uma consequência essencial: mesmo quando se trate de um órgão público, munido de império, o autor é colocado, durante a fase preparatória do ato (salvo sua proeminência na sucessiva fase de emanação do provimento), em pé de simétrica paridade em relação ao outro ou aos outros contraditores” (FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*. Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006, p. 123).

cuja esfera jurídica o ato final produzirá efeitos é que caracteriza o contraditório, e, portanto, autoriza designar por processo tal procedimento.

Mesmo no processo administrativo, desenvolvido perante órgãos administrativos, deve haver a simétrica oportunidade de participação entre o Poder Público e o administrado. O contraditório marca o processo que se passa perante ambos. Nos dizeres de ODETE MEDAUAR:

No aspecto substancial, procedimento distingue-se de processo porque, basicamente, significa a sucessão encadeada de atos. Processo, por seu lado, implica, além do vínculo entre atos, vínculos jurídicos entre os sujeitos, englobando direitos, deveres, poderes, faculdades na relação processual. Processo implica, sobretudo, atuação dos sujeitos sob o prisma do contraditório. Assim processo administrativo caracteriza-se pela atuação dos interessados, em contraditório, seja ante a própria Administração, seja ante outro sujeito (administrado em geral, licitante, contribuinte, por exemplo), todos, neste caso, confrontando seus direitos ante a Administração.²⁷⁷

Na esfera administrativa-tributária, haverá procedimento no regime jurídico que envolve as atividades da fiscalização, bem como nas etapas preparatórias ao ato de lançamento. A simples fiscalização, em si mesma considerada, não comporta pretensão, e, em consequência, não há falar em resistência do administrado. Daí inexistir a figura do litígio, não havendo, pois, que se falar em processo.²⁷⁸ Haverá processo a partir do momento em que a Administração realiza o lançamento e o contribuinte se insurge contra aquele ato, protocolando sua reclamação, impugnação, defesa ou algo da espécie. Em suma, o processo tributário terá início com a instauração da lide, com a insurgência do cidadão contra o ato administrativo que afronta seus interesses.²⁷⁹

²⁷⁷ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 6ª ed., revista e atualizada, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 200.

²⁷⁸ Por isso mesmo, no âmbito do procedimento fiscal deve imperar o princípio da inquisitorialidade. “O procedimento administrativo de lançamento é todo ele dominado por um princípio inquisitório, no que concerne à investigação, e por um princípio de verdade material, no que tange à valoração dos fatos, donde resulta a livre apreciação de provas, a admissibilidade de todos os meios de prova e o dever de investigação do Fisco, sem sujeição às regras clássicas de repartição de ônus de prova e de delimitação do objeto do processo, que vigoram nos processos dispositivos, de que é paradigma o processo civil” (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 156). A propósito, confira-se o seguinte julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda: “CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - DESCABIMENTO - O procedimento fiscal é informado pelo princípio da inquisitorialidade no sentido de que os poderes legais investigatórios da autoridade administrativa devem ser suportados pelos particulares que não atuam como parte, já que na etapa averiguatória sequer existe, tecnicamente, pretensão fiscal. Incabível a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pelo fato do sujeito passivo não ter acompanhado todo o trabalho de investigação desenvolvido pela autoridade fiscal, antes da lavratura do auto” (CARF, Ac. 105-15499, Recurso 146.012, Relator Daniel Sahagoff, 26/01/2006).

²⁷⁹ “Esse litígio, no âmbito administrativo-tributário, aparece a partir do momento em que o contribuinte formaliza sua resistência (por meio da *impugnação* àquela pretensão tributária do Estado-Administração que, por sua vez, já fora formalizada pelo ato administrativo de *lançamento*). Assim, no campo do Direito Tributário formal reside o procedimento, ao passo que na órbita do Direito Processual Tributário (administrativo ou judicial), por abrigar a lide, está o processo” (AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 55).

Sobre o tema, são elucidativas as palavras de JAMES MARINS:

As etapas procedimentais e processuais da atividade lançadora praticada pela Administração Pública, no entanto, não podem ser confundidas até porque se regem por distintos postulados. Via de regra, a atividade procedimental precede a etapa contenciosa.

A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como a aplicação de multa por suposto incumprimento de dever instrumental.

A mera bilateralidade do procedimento não é suficiente para caracterizá-lo como processo. Pode haver participação do contribuinte na atividade formalizadora do tributo e isso se dá, por exemplo, quando este junta documentos contábeis que lhe foram solicitados ou quando comparece ao procedimento para esclarecer esta ou aquela conduta ou procedimento fiscal que tenha adotado na sua atividade privada. Até esse ponto não se fala em litigiosidade ou em conflito de interesses, até porque o Estado ainda não formalizou sua pretensão tributária. Há mero procedimento que apenas se encaminha para a formalização de determinada obrigação tributária (ato de lançamento).

Após essa etapa, que se pode mostrar mais ou menos complexa, praticado o ato de lançamento e portanto, formalizada a pretensão fiscal do Estado, abre-se ao contribuinte a oportunidade de insurgência, momento em que, no prazo legalmente fixado, pode manifestar seu inconformismo com o ato exacional oferecendo sua impugnação, que é o ato formal do contribuinte em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco. A partir daí instaura-se verdadeiro processo informado por seus peculiares princípios (que são desdobramentos do *due process of law*) e delimita-se o instante, o momento em que dá a alomorfia procedimento → processo modificando a natureza jurídica do atuar administrativo.²⁸⁰

Cumprir destacar que a própria Constituição da República de 1988, ao prever o direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, que são os pilares substantivos do devido processo legal, utilizou o termo processo administrativo, e não em mero procedimento (art. 5º, inciso LV²⁸¹). O dispositivo constitucional se refere a *processo judicial* ou *processo administrativo*, deixando claro que o encadeamento de atos tendentes à solução de uma controvérsia é processo, independentemente de se desenvolver no âmbito administrativo ou judicial. A utilização do termo “litigantes” é também coerente com este raciocínio, porquanto designa todos aqueles que estão envolvidos em *litígio*, seja no âmbito administrativo ou judicial. Com Constituição de 1988, a *coisa julgada material* deixa de ser o marco de distinção entre procedimento e processo, para dar lugar à *lide*.²⁸² O critério da lide foi positivado pela nossa Constituição da República de 1998, em seu art. 5º, LV, na exata medida em que

²⁸⁰ MARINS, James. *Direito Processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial)*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 164.

²⁸¹ O artigo 5º, inciso LV, da Constituição dispõe que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

²⁸² AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 54.

especificamente assegura o contraditório e a ampla defesa aos ‘litigantes’, quer no âmbito administrativo ou judicial.²⁸³

Como assevera RAFHAEL FRATTARI,²⁸⁴ ao prescrever o direito ao processo administrativo, a Constituição possibilita duas alternativas ao intérprete. A primeira supõe que o termo *processo* tenha sido utilizado de forma despreocupada, despida de conteúdo semântico próprio, o que permite entendê-lo como mero procedimento, sem a participação do contribuinte. A segunda indica que a Carta constitucional garantiu aos administrados o direito ao *processo* administrativo, entendido como procedimento no qual se preserva obrigatoriamente a oportunidade de participação ao administrado na preparação de atos estatais (provimentos) que interferem na sua esfera de direitos. Acredita-se que a opção deve ser pela última possibilidade, pois “[...] dada a sua centralidade e proeminência axiológica, toda atividade interpretativo-aplicativa (do legislador, do administrador e do juiz) deve ser realizada em conformidade e com vistas à maior realização possível dos direitos fundamentais”,²⁸⁵ e com a garantia de espaços democráticos de participação.

No instante em que o percurso destinado à emissão do ato de lançamento se torna litigioso, altera-se a natureza da relação dinâmica, que se transmuda de *procedimento* para o *processo*. Trata-se da mencionada alomorfia jurídica, extraída da doutrina de MARINS, momento em que o *modus operandi* do agente administrativo, antes informado por princípios do procedimento administrativo passa a governar-se por princípios processuais.²⁸⁶ Desse momento em diante, a atividade estatal deverá obediência ao sistema de garantias processuais, notadamente o contraditório e ampla defesa, positivados no plano constitucional.²⁸⁷

Para nós, portanto, cuida o procedimento fiscal do ato de lançamento. Tem caráter fiscalizatório ou apuratório e por finalidade preparar o ato de lançamento. Não havendo impugnação desse ato pelo sujeito passivo, o procedimento exaure-se com o pagamento do montante do tributo e seus acréscimos legais. Por outro lado, o processo administrativo tributário refere-se ao conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual-administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a Administração. Instaura-se no

²⁸³ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p.149.

²⁸⁴ FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 132.

²⁸⁵ BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 76.

²⁸⁶ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 25.

²⁸⁷ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 55.

exato momento em que o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo, ou seja, quando há o início da fase litigiosa.²⁸⁸

1.2.6. Exercício da Função Judicante pelo Poder Executivo

É por demais explorada a importância da trilogia das funções estatais: a legislativa, a administrativa (ou executiva) e a jurisdicional. Apesar de persistir doutrinadores que ainda defendam, historicamente, a existência de apenas duas funções estatais, como a de criar o Direito e a de executá-lo,²⁸⁹ é certo que, via de regra, as ordens jurídicas tem distribuído as três funções entre três blocos orgânicos, que absorveriam, predominantemente, as funções correspondentes a seus próprios nomes: Legislativo, Executivo e Judiciário.

²⁸⁸ O Decreto nº 70.235/72 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal federal, estabelece em seu art. 14, que “a *impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*” Vale notar que, não havendo impugnação, não há litígio ou melhor, não haverá processo administrativo. É pacífico o entendimento de que a impugnação intempestiva, além de não instaurar a fase litigiosa do processo, acarreta preclusão processual, o que impede o julgador administrativo de conhecer as razões de defesa, mesmo que o lançamento esteja viciado (cfr. julgado do antigo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, acórdão nº 104-16.956, Rel. Remis Estol, DOU de 25.05.1999). Veja-se a seguinte ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça: TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. ARTS. 14 E 15 DO DECRETO N. 70.235/72. REVELIA. IMPOSSIBILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. ART. 35 DO DECRETO N. 70.235/72. APLICABILIDADE AOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS PEREMPTOS E NÃO ÀS IMPUGNAÇÕES INTEMPESTIVAS. 1. Discute-se nos autos a possibilidade de interposição de recurso voluntário em processo administrativo contra decisão que não conhece da impugnação à notificação de infração, por intempestividade. 2. O Tribunal de origem, soberano das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, confirmou a intempestividade da impugnação à notificação da infração, bem como corroborou o entendimento de que a não apresentação da impugnação no prazo legal configura revelia e impede a instauração da fase litigiosa do processo administrativo, o que justifica o não cabimento do recurso voluntário ao Conselho de Contribuintes. 3. Depreende-se da interpretação do arts. 14 e 15 do Decreto n. 70.235/72 que a falta da impugnação da exigência, no prazo preconizado de trinta dias, obsta a instauração da fase litigiosa do procedimento administrativo, de maneira a autorizar a constituição definitiva do crédito tributário. 4. Aplica-se o art. 35 do Decreto n. 70.235/72 aos casos em que o próprio recurso voluntário é considerado preempto, e não quando a impugnação da exigência não é conhecida em face da intempestividade. Recurso especial improvido. (REsp 1.240.018/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 05/04/2011, DJe 13/04/2011).

²⁸⁹ Cfr. KELSEN, Hans. *Teoria General del Derecho y del Estado*, Imprenta Univésitaria, Mexico, 1950, pp. 268-269. Segundo Jorge Miranda, “para Kelsen, porque o Estado se identifica com a ordem jurídica, ou com a sua unidade, as funções do Estado são apenas funções jurídicas e a função corresponde a cada um dos graus ou modos de realização da ordem jurídica. Há dois tipos de sistemas de normas, o estático e o dinâmico. A ordem jurídica tem essencialmente um caráter dinâmico: uma norma jurídica não vale porque tem um determinado conteúdo, quer dizer, porque o seu conteúdo pode ser reduzido pela via de um raciocínio lógico de uma norma fundamental pressuposta, mas porque é criada por uma forma determinada. A norma fundamental da ordem jurídica é a instauração do fato fundamental da criação jurídica e pode ser designada como Constituição no sentido lógico-jurídico para a distinguir da Constituição em sentido jurídico-positiva. Ela é o ponto de partida de um processo: do processo de criação do Direito Positivo. A aplicação do Direito é simultaneamente produção do Direito. É desacertado distinguir entre atos de criação e atos de aplicação do Direito. [...] Criação e aplicação devem ser distinguidas da observância do Direito. Observância do Direito é a conduta que corresponde, como conduta oposta, àquela a que o ato coercitivo da sanção é ligado. [...] Criação do Direito, aplicação do Direito e observância do Direito são funções jurídicas no sentido mais amplo. [...] Porém, só a criação e a aplicação do Direito são designadas como funções jurídicas num sentido estrito específico” (“Funções do Estado”. *Revista de Direito Administrativo*, v. 189, jul/set 1992, Editora Renovar, Rio de Janeiro: pp. 89-90).

Como observa CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, tal trilogia não implica em uma verdade, em essência, algo decorrente da natureza das coisas. Trata-se de uma construção política e bem sucedida, pois recebeu ampla consagração jurídica. Foi composta em vista de um claro propósito ideológico de MONTESQUIEU, que deu forma explícita à ideia da tripartição: impedir a concentração de poderes para preservar a liberdade dos homens contra abusos e tiranias dos governantes.²⁹⁰

Hodiernamente, encontra-se superada a discussão se as funções exercidas por cada poder sejam ou não exclusivas. Não há mais dúvida que o Poder Legislativo, para além dos atos tipicamente seus, como os de produzir as leis, pratica atos administrativos, que não inovam a ordem jurídica e que o Poder Judiciário, afóra julgar, sua atribuição específica, pratica atos tipicamente administrativos, como nomeação de servidores.

Em outras palavras, cada poder exerce funções precípua, mas não exclusivas. Assim, a atividade precípua, típica, do Poder Legislativo é fazer regras gerais, abstratas, obrigatórias e inovadoras do ordenamento jurídico. Por sua vez, a função executiva ou administrativa é exercida principalmente pelo Poder Executivo, que aplica a lei de ofício. A função jurisdicional é típica do Poder Judiciário. É função que o Estado exerce por vias de decisões que resolvem controvérsias com força de “coisa julgada”, desde que provocado.

A Constituição da República de 1988 dispôs, em seu art. 5º, inciso XXXV, que “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”. É a consagração no Texto Constitucional do Princípio da Inafastabilidade do Poder Judiciário. Ou seja, a aplicação do direito por qualquer autoridade pode ser questionada perante o Poder Judiciário.

Nesse contexto, o objetivo deste ponto da pesquisa é verificar se é certo dizer que o Poder Executivo, quando decide controvérsias no âmbito de processos administrativos, exerce função jurisdicional, sabendo-se que são juízos provisórios, revisíveis pelo Poder Judiciário.

1.2.6.1. A função jurisdicional

Partindo das clássicas lições de SEABRA FAGUNDES,

o Estado, uma vez constituído, realiza os seus fins por meio de três funções em que se reparte a sua atividade: legislação, administração e jurisdição. A função legislativa liga-se aos fenômenos de formação do Direito, enquanto as outras duas, administrativa e jurisdicional, se prendem à fase de sua realização. Legislar (editar o direito positivo), administrar (aplicar a lei de ofício) e julgar (aplicar a lei contenciosamente) são três fases da atividade estatal, que se completam e que a esgotam em extensão. O exercício dessas funções é distribuído pelos órgãos denominados Poder Legislativo, Poder Executivo e

²⁹⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18ª ed., Malheiros Editores, 2005, p. 29.

Poder Judiciário. É de notar, porém, que cada um desses órgãos não exerce, de modo exclusivo, a função que nominalmente lhe corresponde, e sim tem nela a sua competência principal ou predominante.²⁹¹

Qual é o objeto da função jurisdicional, típica do Poder Judiciário?

A doutrina conceitua a jurisdição como o poder do Estado de aplicar o Direito ao caso concreto.²⁹² A palavra *jurisdição* vem do latim *ius* (direito) e *dicere* (dizer), querendo significar a “dicção do direito”. Sobre essa etimologia do termo, PONTES DE MIRANDA aduz que “o sentido exato é o de poder dizer o direito (*dicere ius*), razão porque se há de exigir o pressuposto conceptual de julgamento, de ‘dizer’ (*dictio*) qual a regra jurídica, o *ius*, que incidiu”.²⁹³

A jurisdição tem por escopo a composição de litígios e emana, com exclusividade, do Estado. Isto é, não se admite que pessoas ou instituições diferentes do Estado constituam juízes, como outrora ocorria em outras civilizações, particularmente em favor da Igreja, cujos juízes pronunciavam sobre muitas matérias, inclusive com efeitos civis.

Trata-se, portanto, de função do Estado pela qual atua na composição dos conflitos de interesses, com o fim de resguardar a paz social e o império da norma de direito. No exercício deste mister, não atua espontaneamente, devendo, ao contrário, ser provocado (*ne procedat iudex ex officio*).

A decisão tomada no exercício dessa função, desde que observadas certas condições, reveste-se do atributo da coisa julgada, ou seja, não mais se torna passível de revisão.²⁹⁴ É por

²⁹¹ FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 2-4. Na mesma esteira da doutrina de Seabra Fagundes é a lição formulada por Luciano Ferraz: “A função legislativa, cronologicamente, a primeira manifestação do Poder do Estado, consiste, substancialmente, na edição de leis, normas de condutas genéricas, abstratas, obrigatórias e com novidade, destinadas a regular a vida em sociedade. A função administrativa consiste, materialmente, na aplicação da lei de ofício, de modo a concretizar a vontade nela expressa, respeitado o princípio da legalidade. A função jurisdicional consiste, em essência, também na aplicação da lei, mas com algumas particularidades que permitem diferenciá-la da função administrativa, a saber: existência necessária de conflito – situação contenciosa surgida no processo de realização do direito (momento de seu exercício); necessidade de provocação dos órgãos incumbidos de sua realização; caráter de substitutividade da vontade das partes envolvidas no litígio (interpretação estatal definitiva do direito controvertido); e, principalmente, mediante o surgimento da coisa julgada [...]”. “As funções do Estado repartem-se entre os diversos órgãos da estrutura estatal, cada qual tendo sua função precípua, mas não exclusiva. [...] Esses órgãos não exercem de modo exclusivo a função que nominalmente lhes corresponde, e sim tem nela a sua competência primordial ou predominante e, portanto, a separação das funções, quanto à atribuição destas a órgãos diferenciados, se realiza tão-só imperfeitamente” (FERRAZ, Luciano de Araújo. *Controle da administração pública*: elementos para compreensão dos tribunais de contas. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999, p. 60-61).

²⁹² Cfr. BARBI, Celso Agrícola. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1975, 1º v., tomo I.

²⁹³ *Apud* FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. “Da função jurisdicional pelos Tribunais de Contas”. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, ano 3, nº 09, pp. 83-108, abr.-jun. 2005.

²⁹⁴ Destaque-se, por oportuno, que a impossibilidade de ulterior revisão não é peculiar à decisão jurisdicional. Outras decisões, tomadas no exercício de outras funções estatais, também podem se tornar definitivas, como é o caso de um ato administrativo que não mais pode ser impugnado pelo decurso do prazo prescricional.

isso que a doutrina, via de regra, associa a função jurisdicional exclusivamente ao Poder Judiciário.²⁹⁵

A coisa julgada pode ser vista sob dois ângulos: (i) a coisa julgada formal significa a imutabilidade da própria sentença, pela preclusão dos prazos para recursos. Assim, imutável o ato, dentro do processo, esgotada estará a função jurisdicional, cumprida em plenitude a função estatal; (ii) a coisa julgada material significa a relação jurídica que foi apreciada, ou ao bem da vida assegurado ao autor ou ao réu, em virtude do pronunciamento do Estado, impedindo que, em outro processo, seja decidido de modo diferente. A coisa julgada material, nos termos do art. 472, do Código de Processo Civil,²⁹⁶ não prejudica terceiros, só se perfazendo entre as mesmas partes e mesmo objeto.

Se é certo, portanto, que a jurisdição é função precípua do Poder Judiciário, indaga-se se outros poderes podem exercê-la.

1.2.6.2. Jurisdição Administrativa

No Brasil, de acordo com o art. 5º, inciso XXXV, da Constituição da República de 1988, qualquer causa, qualquer litígio, pode ser levado ao exame do Poder Judiciário, mercê do referido Princípio da Inafastabilidade do Controle Jurisdicional.

Tal sistema da jurisdição única, como ressaltado algures, foi adotado por nós desde 1891, de modo que todos os conflitos, independentemente de quem figure como parte, serão resolvidos perante o Poder Judiciário. Mesmo as causas envolvendo diretamente atos da Administração são de responsabilidade das instâncias do Poder Judiciário, não havendo espaço para um contencioso administrativo nos moldes franceses, em que há uma jurisdição especial para solucionar os casos litigiosos em que Administração fizer parte.

A Administração Pública francesa só se subordina à jurisdição especial do contencioso administrativo, a partir da autoridade máxima do Conselho de Estado, que prolata decisões

²⁹⁵ Para Celso Ribeiro Bastos e Ives Granda Martins, “a função jurisdicional é aquela realizada pelo Poder Judiciário, tendo em vista aplicar a lei a uma hipótese controvertida mediante processo regular, produzindo, afinal, coisa julgada, com o que substitui, definitivamente, a atividade e vontade das partes” (BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 169). Cândido Rangel Dinamarco define jurisdição como “a atividade dos órgãos do Estado destinada a formular e atuar praticamente a regra jurídica concreta que, segundo o direito vigente, disciplina determinada situação jurídica”. Por força de dispositivo constitucional, no Brasil essa atividade é privativa do Poder Judiciário, único órgão apto a formular decisões dotadas da força da coisa julgada”. (DINAMARCO, Cândido Rangel. *Manual de Direito Processual Civil*. 2ª ed. São Paulo: Forense, 2000, p. 07).

²⁹⁶ “Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros”.

definitivas, não submetidas ao crivo do Poder Judiciário. Ao revés, aqui, apenas quando as causas ou decisões administrativas forem decididas pelo Poder Judiciário é que se encontrarão revestidas pela coisa julgada.

Colhe-se do magistério de PAULO ADYR DO AMARAL:

Embora essa linguagem já esteja se tornando corriqueira, o certo é que, tecnicamente, não se pode falar de verdadeira jurisdição administrativa no Brasil. A existência de duas espécies de processo (administrativo e judicial) não implica, por corolário, dualidade de jurisdição – como ocorre em outros países.

Processo é meio, caminho ou instrumento para a solução da controvérsia, ao passo que jurisdição traz em si a idéia de definitividade da solução. Dessa forma, não haveria, no Brasil, dualidade de jurisdição, mas jurisdição una, na medida em que, via de regra, a revisibilidade das decisões administrativas pelo Poder Judiciário faz com que somente este detenha a prerrogativa de julgar definitivamente.²⁹⁷

Não obstante o sistema da jurisdição una brasileiro, o ordenamento jurídico prevê uma série de instrumentos e meios processuais que podem ser aviados perante a autoridade administrativa. Apesar de esses processos não fazerem coisa julgada material, sendo sempre passíveis de revisão pelo Poder Judiciário, isso não quer dizer que o processo administrativo tenha sido deixado de lado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Com efeito, a preocupação com o processo administrativo no Brasil extrai-se da edição Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, conhecida como a Lei do Processo Administrativo, que institui normas procedimentais para toda a Administração Pública Federal e, via de consequência, influencia nas legislações estaduais, distrital e municipais.²⁹⁸

²⁹⁷ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário* – e o problema da supressão do contraditório. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 58. O professor cita, em nota de rodapé, o seguinte trecho da doutrina de Alberto Xavier: “O Direito brasileiro, desde a Constituição Republicana de 1891, é dominado pelo princípio da universalidade da jurisdição, princípio da garantia jurisdicional ou sistema de jurisdição única, segundo o qual a função jurisdicional é monopólio do Poder Judiciário, de cuja apreciação não pode ser excluída qualquer lesão ou ameaça de lesão de direito individual, ainda que tal lesão ou ameaça seja decorrente de ato da Administração. Trata-se, pois, de uma *reserva absoluta de jurisdição* dos órgãos do Poder Judiciário, que tem como corolário a impossibilidade de atribuição de poderes jurisdicionais aos órgãos do Poder Executivo. Não existe, assim, entre nós um sistema de “contencioso administrativo” de inspiração francesa, caracterizado por a totalidade ou parte das questões relativas à Administração Pública (notadamente as tributárias) serem reservadas à apreciação definitiva de órgãos do Poder Executivo, aos quais são conferidos poderes jurisdicionais ou “parajurisdicionais”. [...] Ao invés de uma “dualidade de jurisdições” (a administrativa e a judicial), entre si soberanas e insuscetíveis de revisão recíproca, existe uma “jurisdição única” exclusivamente atribuída ao Poder Judiciário. [...] O processo administrativo tributário, tal como se encontra disciplinado no nosso Direito, não tem, pois, qualquer ponto de contacto com o modelo europeu do contencioso administrativo: nem na sua modalidade de “justiça reservada”, nem na sua modalidade de “justiça delegada”. E isto porque nunca foi reconhecido aos seus órgãos de julgamento (ao contrário do que no contencioso administrativo sucede) a natureza de “tribunais”, exercendo plenamente uma função jurisdicional “na Administração”, que culminasse com sentenças irrevisíveis pelo Poder Judiciário. Trata-se, pois, de um processo administrativo jurisdicionalizado sob a forma de um processo impugnatório de anulação, que representa uma forma avançada e aperfeiçoada do clássico recurso hierárquico no âmbito interno da Administração ativa”. (XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 23-27).

²⁹⁸ É digno de nota a posição de Luciano Ferraz: “a Lei 9.784/99 é direcionada ao âmbito federal. Sem embargo, sempre sustentei que os princípios e os critérios de aplicação dispostos nos arts. 2º, caput e seu parágrafo único,

A própria Constituição de 1988 consagra o processo administrativo no art. 5º, inciso LV, confira-se: “aos litigantes, em processo administrativo e judicial, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes”.

Dessa forma, embora saiba-se não existir no Direito brasileiro o contencioso administrativo propriamente dito, nos moldes franceses, pode-se dizer que a Administração, no âmbito do processo administrativo, ao exercer seu poder de tutela jurídica dos direitos e interesses públicos, submetendo-os ao princípio da legalidade, e evitando prejuízos a direitos dos cidadãos, está no exercício de uma função judicante, razão pela qual considera-se existente uma jurisdição administrativa.

De fato, esse poder de tutela do direito e o poder-dever de observar as normas legais, efetivando direitos e obrigações, pode ser entendido como uma forma de jurisdição, no âmbito do processo administrativo, para convencimento e formação da vontade administrativa, de reconhecimento e acatamento de direitos dos administrados. Há, assim, a entrega de prestação administrativa jurisdicional, já que envolve juízo a respeito dos interesses e fundamentos jurídicos formulados.

De acordo com a doutrina de HELY LOPES MEIRELLES,

Os Tribunais Administrativos são órgãos do Poder Executivo com competência jurisdicional específica para assuntos indicados em lei, a serem decididos nos recursos próprios. Não integram o Poder Judiciário, nem proferem decisões conclusivas para a Justiça Comum (CF, art. 5º, XXXV). Atuam e decidem no âmbito restrito da Administração ativa, vinculando-a aos seus julgamentos, comumente sujeitos a revisão do Ministro de Estado, que, em tais casos, representa a última instância administrativa. Esses Tribunais são, pois, órgãos auxiliares dos respectivos Ministérios, ao lado dos quais exercem funções jurisdicionais administrativas parajudiciais ou quase-judiciais, destinadas à solução de questões internas da Administração ou de pendências suscitadas pelos administrados. Dentre eles merecem destaque os Conselhos de Contribuintes, o Conselho Superior de Tarifa, o Tribunal Marítimo, o Conselho de Terras da União, o Conselho de Águas e Energia Elétrica”.²⁹⁹

Tendo em vista a função jurisdicional, qual seja, a de dizer o direito nos casos concretos de conflitos, exercida pela Administração, no seio do processo administrativo, MEIRELLES propõe, inclusive, uma distinção entre funções “jurisdicional” e “judicial”.³⁰⁰

por serem derivações de princípios constitucionais, seriam aplicáveis a Estados e Municípios (cf., FERRAZ, Luciano. *Licitações: estudos e práticas*. 2. ed., Rio de Janeiro: Esplanada, 2002. p. 31). Numa linha ainda mais incisiva, o STJ firmou entendimento no sentido de que, na ausência de leis processuais administrativas próprias, Estados e Municípios devem obediência à legislação federal (Cf. por todos, RESP 852493/DF, 5ª T, Min. Arnaldo Esteves Lima)” (FERRAZ, Luciano. “Segurança Jurídica Positivada: Interpretação, Decadência e Prescritibilidade”. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 22, junho, julho, agosto, 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-22-JUNHO-2010-LUCIANO-FERRAZ.pdf>> Acesso em: 02/02/2012).

²⁹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22ª ed., Malheiros Editores, São Paulo: 1997, pp. 662-663.

³⁰⁰ Em nota, o professor adverte que: “Não se confunda jurisdicional com judicial. Jurisdição é atividade de dizer o direito, e tanto diz o direito o Poder Judiciário como o Executivo e até mesmo o Legislativo, quando interpretam e

Diante do fato de que a jurisdição é a atividade de dizer o direito, como vimos acima, tanto o Poder Judiciário como o Executivo, quando interpretam e aplicam a lei, estão a exercê-la.

É claro que, apesar de outros poderes ou órgãos exercerem jurisdição, isto é, a tarefa de aplicar e interpretar o direito, somente o Poder Judiciário tem o monopólio da jurisdição judicial. Só este poder tem a competência, segundo a Constituição brasileira, de dizer o direito com força de coisa julgada, de forma definitiva para as partes (diferentemente do Direito Francês, como aludido).

Por esse motivo, a jurisdição exercida no âmbito do processo administrativo é meramente administrativa, estando suas decisões sujeitas à revisão do Poder Judiciário.

É digno de nota que a doutrina nacional e estrangeira tem utilizado a expressão “jurisdição administrativa” para designar a atividade processual desenvolvida no âmbito da Administração. Na expressão de GORDILLO: “*Lo jurisdiccional es el género, el qual admitiría dos espécies: la ‘jurisdicción judicial’ y la ‘jurisdicción administrativa’*”³⁰¹. No mesmo sentido, MARCELO CAETANO: “*Segundo a doutrina tradicional, todo aquele que define, com força executória, o Direito aplicável a casos concretos, exerce jurisdição: há uma jurisdição judicial e uma jurisdição administrativa, como existe jurisdição eclesiástica, militar etc.*”. Nessa visão, seria jurisdiccional qualquer processo: judicial ou administrativo.³⁰²

RUBENS GOMES DE SOUSA, em parecer publicado na década de 50, sustentou que a Administração Judicante desempenha a mesma função do Poder Judiciário, haja vista que também ela tem por objeto o restabelecimento da plenitude da ordem jurídica lesionada, mediante a solução de controvérsia originada entre as partes pela lesão do direito. Nas palavras do professor:

A Administração ativa, com efeito, tem por objeto a atuação concreta da vontade do Estado declarada abstratamente na lei; sua atividade é, portanto, essencialmente funcional, visando a aplicação da lei aos casos concretos e a submissão destes ao regime legal positivo, que, através da atividade administrativa impulsionada pela hipótese concreta de fato, atuará e produzirá os resultados de ordem prática visados pelo legislador; resultados esses que, em se tratando de atos administrativos tributários, consistem na formação de relações jurídicas tributárias e na arrecadação dos tributos que constituem o objeto dessas

aplicam a lei. Todos os Poderes ou órgãos exercem jurisdição, mas somente o Poder Judiciário tem o monopólio da jurisdição judicial, isto é, de dizer o direito com força de coisa julgada. É por isso que a jurisdição do Tribunal de Contas é meramente administrativa, estando suas decisões sujeitas a correção pelo Poder Judiciário quando lesivas de direito individual, como já foi sumulado pelo STF (Súmula 6) e reiteradamente decidido pela nossa Justiça” (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22ª ed., Malheiros Editores, São Paulo: 1997, p. 663).

³⁰¹ GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 1, Parte General, 7ª ed., Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003, pp. IX-28.

³⁰² AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 57.

relações. Em resumo, a atividade da Administração ativa não visa fazer justiça, nem declarar direitos, senão apenas efetivar coativamente a realização de uma função administrativamente regrada ou discricionária, respectivamente nos termos ou nos limites previstos em lei. A Administração judicante, ao contrário, tem por objetivo solucionar conforme o direito as controvérsias surgidas com os administrados, em consequência do funcionamento da Administração ativa; difere portanto dessa última, formalmente no sentido de que ao passo que a Administração ativa funciona de ofício, a judicante somente funciona por iniciativa da parte: somente nesta, com efeito, assume o administrado a figura de *parte*, essencial à instituição da lide e por conseguinte ao próprio conceito de jurisdição. Mas a diferença essencial entre a Administração ativa e a Administração judicante reside na diversidade conceitual do *interesse* que uma e outra objetivam realizar: para a Administração ativa, esse interesse é o *interesse público*, consubstanciado, em se tratando de matéria fiscal, na arrecadação dos tributos; para a Administração judicante, o interesse objetivado é o *interesse da ordem jurídica*, consubstanciado, seja qual for a matéria em debate, na recomposição das situações em que essa ordem tenha sido lesada por um ato da Administração ativa que seja contrário ao direito.³⁰³

Observe-se, por derradeiro, que, conforme exposto no tópico acima, da mesma forma que ocorre com o processo judicial, a provocação do administrado é necessária para instaurar o processo administrativo. SEABRA FAGUNDES ressalta que o ato administrativo, algumas vezes, também depende de provocação do interessado. Em certos casos, só após o requerimento deste é que a Administração Pública o pratica. Mas, no ato jurisdicional, a provocação é sempre indispensável.³⁰⁴

Assim, considera-se que a decisão administrativa, proferida no bojo do processo administrativo, com contraditório e ampla defesa, aproxima-se muito de uma decisão judicial. Há verdadeiro exercício de uma função jurisdicional (não judicial), muito embora tal provimento ainda possa ser impugnado perante o Poder Judiciário, eis que não dotado do atributo da coisa julgada.

Ressalve-se, todavia, que a decisão proferida pelos órgãos julgadores administrativos favorável ao contribuinte não pode ser objeto de impugnação judicial por parte da Fazenda Pública. Trata-se de posição que iremos defender adiante, deveras debatida na doutrina e jurisprudência.

Todavia, a fim de evitar controvérsias, para nos referirmos a função exercida pelos órgãos julgadores administrativos, prefere-se o uso da expressão “função judicante”. O termo “judicante” serve para demonstrar o exercício de uma função administrativa de dizer o direito nos casos concretos de conflitos, não ensejando confusão com o exercício da função jurisdicional, termo que utilizaremos quando a composição do litígio se der no âmbito judicial,

³⁰³ SOUSA, Rubens Gomes de. “Revisão Judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa própria da Administração”. *Revista de Direito Administrativo*. n.º 29, Rio de Janeiro: 1952, p. 445.

³⁰⁴ FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, 1984, p. 73.

onde a decisão terá caráter de definitividade. Em coerência, tomaremos o cuidado de não utilizar a expressão “Tribunal” administrativo, como se valem alguns autores, reservando o seu uso no Poder Judiciário, preferindo, nesse caso, o uso da expressão órgão julgador administrativo ou Administração Judicante, ou até mesmo Conselho de Contribuintes, para nos referirmos *grosso modo* ao gênero do corpo técnico administrativo que exerce tais atividades.

CAPÍTULO 2

RECURSO HIERÁRQUICO E AÇÃO JUDICIAL DA FAZENDA EM FACE DA DECISÃO DEFINITIVA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO

A importância do processo administrativo fiscal é inegável. É verdadeira garantia fundamental e deve ser respeitado e valorizado pela Administração e pelo contribuinte. Condutas do Estado tendentes a mitigar tal direito devem ser rechaçadas por inconstitucionais, ante a ofensa à moralidade, à confiança e à boa-fé do contribuinte, que, ao enfrentar a lide administrativa, acredita em uma solução justa, no controle efetivo da legalidade do lançamento tributário de modo que, se sair vitorioso, crê na definitividade da decisão da Administração Pública.

É por isso que, conforme se demonstrará, medidas tomadas pela Fazenda Pública no sentido de contestar a decisão de seus próprios órgãos judicantes, como a tentativa de ingresso judicial para anular ou reformar essa decisão ou o manejo do recurso hierárquico à autoridade pretensamente superior, abalam a confiança do contribuinte, desprestigiam o processo administrativo, contribuem para insegurança e incrementam a litigiosidade, em prejuízo do próprio Estado Democrático de Direito.

Essas questões, relativas (a) ao cabimento do recurso hierárquico e (b) se é admissível uma ação judicial por parte da Fazenda Pública contra a decisão administrativa definitiva exarada em prol do administrado, sempre estiveram intimamente relacionadas.

São pressupostos que necessariamente teremos que enfrentar para, ao fim e ao cabo, verificarmos se faz sentido, em nosso ordenamento jurídico, admitir a apreciação da eiva de inconstitucionalidade no âmbito do litígio administrativo.

2.1. RECURSO HIERÁRQUICO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O objetivo do presente tópico é traçar considerações sobre o cabimento do recurso hierárquico no processo administrativo brasileiro, em especial na seara fiscal. Essa questão não é nada simples. Discute-se se é necessária previsão legal para sua admissibilidade ou se o recurso hierárquico seria decorrência lógica da estrutura hierarquizada da Administração Pública.

Em sendo cabível tal recurso, faz sentido em se permitir que a Fazenda Pública, em caso de derrota, após o término da discussão administrativa, pretenda reverter a decisão do órgão técnico administrativo em sede judicial?

A priori, em havendo possibilidade de recurso hierárquico contra decisão do órgão julgador administrativo para as mais altas autoridades do Poder Executivo, como o Presidente da República, Governador ou Prefeito, ou para demais autoridades políticas do Executivo, como Ministros ou Secretários de Fazenda ou Finanças, não haveria interesse processual de a Fazenda Pública ir a Juízo para anular a decisão administrativa a ela contrária.

Por outro lado, a título de exemplo, a Lei do Processo Administrativo Fiscal do antigo Estado da Guanabara, embora tenha abolido o recurso hierárquico das decisões não unânimes do Conselho de Contribuintes, passou a admitir a ação judicial por iniciativa da Fazenda. Rezava o art. 9º do Decreto-lei nº 26, de 03 de julho de 1970:

Art. 9º. Decidido o litígio na esfera administrativa, e no caso de a Fazenda pretender promover a anulação da decisão perante o Poder Judiciário, deverá o pedido de anulação ser previamente autorizado pelo Governador.

Parágrafo único. A petição inicial da ação de anulação deverá ser distribuída dentro do prazo de um ano, contado da ciência da decisão pela repartição que tiver apreciado o litígio em primeira instância.

Da mesma forma, no antigo Estado do Rio de Janeiro, havia dispositivo muito parecido na Lei nº 3.870, de 27 de fevereiro de 1959:

Art. 15. Das decisões finais proferidas em litígios fiscais, poderá o Procurador Fiscal, que houver funcionado no feito, recorrer ao Poder Judiciário, mediante ação própria, que será proposta dentro dos prazos comuns em direito.

Como se verá, referido instrumento, manejável pela Fazenda Pública visando ao permanente controle do lançamento tributário, contribui para a sensação de insegurança do contribuinte, que, após ter enfrentado todo o processo administrativo e saído vitorioso, ainda terá que aguardar a consideração do superior hierárquico da autoridade julgadora.

Por isso mesmo, alguns doutrinadores defenderam a previsão legal de uma ação revisora judicial do lançamento tributário com a finalidade de se proibir a interposição desse recurso.

Nessa senda, pretende-se demonstrar que, mesmo que se defenda o manejo dessa modalidade de recurso com a finalidade de *reformular* a decisão definitiva proferida pelo órgão técnico, por ser decorrência da hierarquia da Administração Pública, tal conduta do Fisco seria contrária à moralidade administrativa, à boa fé, à lealdade dos administrados, que confiaram no processo administrativo e na decisão definitiva a eles favorável, após todo o trâmite procedimental.

Examinemos, portanto: (i) o conceito e a natureza do recurso hierárquico, (ii) os entendimentos doutrinários acerca do cabimento do referido recurso em face de decisões definitivas prolatadas pela Administração Judicante, bem como (iii) a evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria.

2.1.1. Conceito e natureza do recurso hierárquico

A Administração Pública organiza-se em estruturas hierarquizadas. A hierarquia é um critério de organização administrativa pelo qual um órgão se situa em plano de superioridade em relação a outros, que são superiores em relação a outros, e assim por diante. Os órgãos formam uma verdadeira pirâmide, de modo que no ápice encontra-se o Chefe do Poder Executivo, de onde emanam as diretrizes para os órgãos inferiores.³⁰⁵

Enfatiza LUCIANO FERRAZ que o binômio hierarquia/subordinação significa, do ponto de vista jurídico, que ao poder de mando do órgão superior corresponde o dever de obediência do inferior hierárquico. Observa, ainda, que os poderes do superior hierárquico são presumidos na relação com o subalterno e incidem contínua e permanentemente sobre este.³⁰⁶

É assim que tal estrutura hierarquizada, aliada à necessidade de controle dos atos administrativos, justificaria o recurso hierárquico, conceituado doutrinariamente por

³⁰⁵ A expressão hierarquia foi empregada no sentido técnico-político, segundo lições de Di Pietro. Para a autora, a expressão pode ter ainda dois sentidos jurídicos, quais sejam, correspondendo “a um ordenamento hierárquico definido por lei e que implica diversidade de funções atribuídas a cada órgão” ou “a uma relação pessoal, obrigatória, de natureza pública, que se estabelece entre os titulares de órgãos hierarquicamente ordenados; é uma relação de coordenação e de subordinação do inferior frente ao superior, implicando um poder de dar ordens e o correlato dever de obediência”. (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14ª ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 93).

³⁰⁶ FERRAZ, Luciano de Araújo. *Controle da administração pública: elementos para compreensão dos tribunais de contas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999, p. 37.

BANDEIRA DE MELLO como a petição dirigida à autoridade imediatamente superior à que proferiu a decisão questionada, postulando sua reforma ou supressão.³⁰⁷ É dizer: por ser uma decorrência da própria hierarquia, o cabimento do recurso hierárquico independeria, inclusive, de previsão legal.³⁰⁸

Efetivamente, é esse o entendimento que se extrai da Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual os atos administrativos nulos ou anuláveis podem e devem ser anulados pela própria Administração.³⁰⁹

No âmbito federal, referido recurso hierárquico encontraria lastro, ainda, no texto do art. 53 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999,³¹⁰ bem como nos dispositivos do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (arts. 19 e 20³¹¹), que confirmam o entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do assunto.

Assim, forte em LUCIANO FERRAZ, temos que a prerrogativa de autotutela é tradicionalmente reconhecida à Administração Pública para que reveja seus próprios atos quando eivados de ilegalidade. Uma vez verificada, de ofício ou por provocação, essa desconformidade com o Direito, torna-se seu dever a revisão do ato inquinado. Trata-se de ônus imposto pelo princípio da legalidade ao administrador público, conforme inserções atualmente existentes no âmbito legislativo (art. 54 da Lei 9.784/99) e jurisprudencial (Súmula 346 e 473 do STF).³¹²

³⁰⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136-137. Segundo Diogo de Freitas do Amaral, recurso hierárquico é “o recurso administrativo mediante o qual se impugna o ato de um órgão subalterno perante o seu superior hierárquico, a fim de obter a respectiva revogação ou substituição” (AMARAL, Diogo Freitas do. *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 34).

³⁰⁸ Nesse sentido, anota Di Pietro que o recurso hierárquico “é o pedido de reexame do ato dirigido à autoridade superior à que proferiu o ato. Pode ser próprio ou impróprio. O recurso hierárquico próprio é dirigido à autoridade imediatamente superior, dentro do mesmo órgão em que o ato foi praticado. Ele é uma decorrência da hierarquia e, por isso mesmo, independe de previsão legal [...] O recurso hierárquico impróprio é dirigido a autoridade de outro órgão não integrado na mesma hierarquia daquele que proferiu o ato. Precisamente por isso é chamado impróprio. Não decorrendo da hierarquia, ele só é cabível se previsto expressamente na lei.” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14ª ed., São Paulo: Atlas, 2002, p. 605-607).

³⁰⁹ “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

³¹⁰ “Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”.

³¹¹ “Art. 19. Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, excetuados unicamente os órgãos mencionados no art. 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República.

Art. 20. O Ministro de Estado é responsável, perante o Presidente da República, pela supervisão dos órgãos da Administração Federal enquadrados em sua área de competência. Parágrafo único. A supervisão ministerial exercer-se-á através da orientação, coordenação e controle das atividades dos órgãos subordinados ou vinculados ao Ministério, nos termos desta lei”.

³¹² FERRAZ, Luciano. “Direito Administrativo”. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 14. Em sua obra, o professor ressalta que

2.1.2. Cabimento do recurso hierárquico em face da decisão definitiva proferida pela Administração no Processo Administrativo Fiscal

Questão ainda não definida na doutrina é se o recurso hierárquico interposto visando à reforma ou à supressão de decisão definitiva proferida pelos órgãos julgadores administrativos, em especial nos processos administrativos fiscais, representa ofensa a princípios constitucionais, como o devido processo legal e a isonomia.

Nosso posicionamento, é bom que seja colocado desde já, é que, independentemente de previsão legal acerca do cabimento de tal recurso, tal conduta por parte da administração é flagrantemente contrária à moralidade administrativa e, portanto, inconstitucional. Pretender a *reforma* de uma decisão proferida pelo órgão julgador técnico perpetrada por uma autoridade monocrática política ofende a confiança e boa-fé do administrado, que acreditou na definitividade da decisão administrativa no seio do processo.

Na mesma seara situa-se a “avocatória”, consistente no reexame dos atos administrativos por parte da autoridade superior,³¹³ suprimindo os graus hierárquicos de jurisdição administrativa.³¹⁴

“modernamente reconhece-se a necessidade de o exercício da autotutela, sempre que possível e independentemente de previsão legislativa, ser precedido do respeito ao contraditório e à ampla defesa, em obséquio ao que preceitua o art. 5º, LV da Constituição da República”.

³¹³ A título de exemplo, confira-se o disposto no Regulamento do Conselho Administrativo de Recursos Tributários do Município de Belo Horizonte – CART-BH – Decreto Municipal nº 14.456, de 16 de junho de 2011: “Art. 87 - O Secretário Municipal de Finanças poderá avocar a decisão do processo, quando se tratar de matéria que justifique tal intervenção, no curso do julgamento em primeira instância. § 1º - Esta decisão estará sujeita ao reexame necessário pelo Prefeito. § 2º - Da decisão do Prefeito não caberá recurso.

Art. 88 - O Prefeito poderá avocar a decisão do processo, quando se tratar de matéria que justifique tal intervenção, no curso do julgamento em segunda instância. Parágrafo único - Desta decisão não caberá recurso”.

³¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 195.

Sobre o cabimento da avocatória, confira-se as palavras de José Antônio Minatel: “Claro que, se oficializada a avocatória como simples medida de exceção, aplicável na generalidade das decisões contrárias à Fazenda Pública, deve ser de pronto repugnada. Todavia, quero crer que, nos poucos casos em que se tem previsão para sua utilização, o questionado remédio extremo cumpriria apenas função a que denominaria de medida de correição, vale dizer, estando presentes os inequívocos pressupostos de ter o órgão administrativo de julgamento exorbitado das suas atribuições administrativas institucionais, estaria a autoridade máxima do Poder Executivo autorizada a desconstituir os efeitos daquele julgado, não pela supremacia de sua orientação técnica sobre a matéria, mas pelo inafastável dever que lhe é atribuído de zelar para que os agentes dos órgãos públicos pautem suas condutas na conformidade com a lei. Por isso é que vejo um estreito campo de ação para o instituto da avocatória na área do julgamento administrativo tributário, qual seja, só admitiria a possibilidade de desconstituir os efeitos do julgado ainda na esfera administrativa quando, comprovadamente: a) a decisão tomada contrariasse disposição literal de lei vigente, ou concorresse para mutilar os seus efeitos, antes do posicionamento definitivo do Poder Judiciário; b) tenha sido produzida por autoridade administrativa incompetente, ou com vício insanável no âmbito da própria estrutura administrativa de julgamento” (MINATEL, José Antônio. Dupla instância, formação paritária e

A decisão administrativa definitiva proferida no bojo do processo administrativo fiscal não pode ser submetida ao crivo de uma autoridade pretensamente superior, sob pena de desprestigiar-se, totalmente, o processo administrativo.

Essas medidas em que as autoridades fazendárias modificam as decisões administrativas dos órgãos julgadores, como afirma JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, positivam uma postura unilateral de modo que a sociedade deixará de vislumbrar a garantia da imparcialidade, preferindo litigar diretamente na esfera judicial. Caracterizam-se medidas antijurídicas na medida em que desconsideram o órgão julgador e desorganizam o normal funcionamento do serviço público.³¹⁵

Como vimos, a existência do processo administrativo fiscal é um direito do contribuinte e a decisão administrativa definitiva a ele favorável deve ser respeitada pela própria Administração.

Para HUGO DE BRITO MACHADO, a tese que admite o recurso hierárquico é própria do autoritarismo e não pode ser admitida em nosso Estado Democrático de Direito. Além de incompatível com a natureza da atividade de julgamento atribuída aos órgãos da Administração Judiciante, segundo MACHADO, tal recurso retiraria a utilidade destes e a segurança jurídica do administrado.³¹⁶

Em palestra sobre o tema, CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO disse ser o recurso hierárquico uma “velharia dos tempos ditatoriais”, que não faz sentido em nosso Estado de Direito.³¹⁷

De fato, como assevera JOSÉ DE ALBUQUERQUE ROCHA, o poder hierarquizado é próprio das burocracias, nas quais o poder é exercido de cima para baixo, ao contrário das democracias, nas quais o poder decorre da participação política dos governados, sendo exercido em nome de todos.³¹⁸

MARCIANO SEABRA DE GODOI leciona que não há razoabilidade alguma nas legislações que erigem o recurso hierárquico como desaguadouro natural de todo e qualquer processo julgado pelos Conselhos de Contribuintes que seja desfavorável aos interesses

avocatória no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. v. 4, São Paulo: Dialética, 1999, p. 101).

³¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 195.

³¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 434-436.

³¹⁷ III Congresso Internacional de Direito Tributário do IEFi – Instituto de Estudos Fiscais: *Tributação do Patrimônio: Experiências Internacionais, Perspectivas e Desafios para o Direito Brasileiro*. Junho de 2011. Belo Horizonte, Minas Gerais.

³¹⁸ ROCHA, José de Albuquerque. *Estudos sobre o Poder Judiciário*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 40.

fazendários. De nada adiantarão as garantias da ampla defesa no processo administrativo se, findo o julgamento colegiado do Conselho, um órgão monocrático submetido diretamente ao Chefe do Poder Executivo puder reverter o seu resultado com ampla margem de discricionariedade.³¹⁹

Na mesma linha, SERGIO ANDRÉ ROCHA demonstra a incompatibilidade do recurso hierárquico contra decisões finais proferidas no âmbito de processo administrativo. Para o professor carioca, como a finalidade do processo administrativo é a revisão técnica dos atos fiscais, a decisão final não pode ser do órgão ou agente de natureza política, que no mais das vezes não possui o cabedal técnico necessário para a apreciação das questões tributárias.³²⁰

FABRÍCIO GRIESBACH³²¹ defende que a utilização do recurso hierárquico representaria ofensa à Constituição, por violar as garantias do contribuinte ao exclusivo órgão julgador natural e competente, assim como ao devido processo legal. Examinando o processo na esfera federal, o autor argumenta que a Constituição não constituiu o Ministro de Estado da Fazenda como órgão julgador natural e competente do processo administrativo, cingindo-se este, segundo as normas vigentes, às Delegacias da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aos Conselhos de Contribuintes e à Câmara Superior de Recursos Fiscais, razão pela qual exorbitaria às garantias constitucionais do devido processo legal e do órgão julgador natural a avocação dessa competência pelo Ministro de Estado através da admissão do recurso hierárquico.

Rechaça ainda o argumento de que o Ministro de Estado da Fazenda ocuparia um grau de superioridade em relação aos órgãos de julgamento do processo administrativo tributário federal, haja vista não haver hierarquia funcional entre as instâncias de julgamento e o Ministro. A mera vinculação administrativa existente se restringiria às questões de estruturação material daqueles órgãos, aprovação dos seus regimentos internos, entre outras atribuições.

Nessa mesma linha, ALBERTO XAVIER ensina que não haveria relação hierárquica entre os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e o Ministério da Fazenda, com base nas atribuições técnicas atribuídas por lei àqueles órgãos. Leciona o professor que se trata de uma

³¹⁹ GODOI, Marciano Seabra de. “Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 9, São Paulo: Dialética, 2005, p. 402.

³²⁰ ROCHA, Sérgio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 3ª ed., Editora Lumen Juris, Rio de Janeiro: 2009, p. 217.

³²¹ GRIESBACH, Fabrício. “O Processo Administrativo Tributário como Garantia Fundamental: Inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico”. In: FICHER, Octavio (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 45-61.

subordinação meramente organizacional ou burocrática, e não de uma verdadeira subordinação hierárquica. Com efeito, não pode falar-se em ‘poder hierárquico’ do Ministério da Fazenda, pois este não detém, pelo menos no que concerne ao núcleo essencial da competência judicante dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, os atributos essenciais de tal poder, que são o poder de direção – a faculdade de dar ordens, seja através de comandos individuais e concretos, seja através de comandos gerais e abstratos (atos administrativos internos, ‘pararegulamentares’, como instruções e circulares) – e o poder de revisão – que consiste na faculdade de o superior revogar ou suspender os atos praticados pelo subalterno, seja por sua iniciativa (avocação) ou em consequência de recurso hierárquico, seja com fundamento em ilegalidade (anulação) ou em inconveniência (revogação).³²²

Digno de transcrição o entendimento de OCTAVIO CAMPOS FISCHER, segundo o qual uma regra prevendo a possibilidade do recurso hierárquico estaria eivada de inconstitucionalidade, por ofensa ao devido processo legal. Segundo o autor,

se o processo administrativo, por força do devido processo, traduz-se em um direito fundamental e não em uma benesse estatal, não é qualquer processo que terá legitimidade para solucionar disputas entre Fisco e contribuinte. Deverá ser um due process, no sentido de fair process, que garanta ao cidadão a supremacia da Constituição. Não pode, por isso, a lei transformar o processo administrativo em um processo pro forma. Afinal, se uma lei autorizar o assim chamado recurso hierárquico no âmbito deste, ocorrerá, como adverte Eduardo Domingos Bottallo, um verdadeiro ‘... aniquilamento do próprio contencioso administrativo, um vez que, nele, o Estado-julgador sucumbe perante o Estado-parte que passaria a ser o titular do destino do litígio cuja solução tem direto interesse.’³²³

Contudo, muitos doutrinadores, fundados no princípio da hierarquia administrativa, defendem que o Ministro da Fazenda ou o Secretário de Estado ou do Município continuaria com competência para reexaminar decisões dos conselhos administrativos. Certo é que a despeito de não haver previsão expressa do recurso hierárquico, há previsão genérica do instituto da supervisão ministerial.³²⁴

Nesta senda, leciona AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO:

Em princípio todo e qualquer ato jurídico-administrativo pode ter sua legalidade revista ou reexaminada pela autoridade administrativa hierarquicamente superior à que prolatou o ato, através de um recurso hierárquico proposto pela parte interessada ou de um reexame de ofício.³²⁵

O recurso hierárquico é o recurso administrativo próprio já que obedece aos princípios próprios ou fundamentais que regem a função administrativa, especialmente o princípio da informalidade, pois o superior hierárquico deve, por dever de ofício, controlar os atos de seus subordinados, não estando impedido, por entraves formais, de agir no sentido do preservamento do funcionamento legal da administração.³²⁶

³²² XAVIER, Alberto. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 47.

³²³ FISCHER, Octavio Campos. “Recurso Hierárquico e Devido Processo Constitucional: o Processo Administrativo Tributário não Pertence à Administração Pública!”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 141, São Paulo: Dialética, 2007, p. 138.

³²⁴ Vide os já citados arts. 87 da Constituição e arts. 19 e 20 do Decreto-lei 200/67.

³²⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*, v. 3, São Paulo: Dialética, 1998, p. 18.

³²⁶ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*, v. 3, São Paulo: Dialética, 1998, p. 25.

Para EDUARDO ARRUDA ALVIM³²⁷ seria absolutamente desnecessária a expressa previsão legal acerca do recurso hierárquico, dado consubstanciar recurso destinado ao controle da legalidade objetiva do lançamento tributário que resulta, de resto, da própria estrutura escalonada e hierárquica dos órgãos do Poder Executivo. Em relação à desigualdade de tratamento entre o Fisco e contribuintes, entende o professor que não haveria incompatibilidade entre dito instituto e os princípios constitucionais. Conclui, assim, que:

Não nos parece, com efeito, que exista qualquer incompatibilidade entre o recurso administrativo hierárquico e os preceitos constitucionais informadores da atividade da Administração Pública, senão que se trata, apenas, de uma forma de ensejar, em caráter excepcional, que a decisão desfavorável à Administração seja reexaminada por mais uma autoridade. O recurso administrativo hierárquico, como já se disse, com eloquência, ‘integra a sistemática de revisão dos atos administrativos’. Nada mais.

Por fim, THEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI de há muito lançou as seguintes considerações sobre a interveniência do Ministro de Fazenda em processos fiscais:

É preciso considerar que a possibilidade da reforma das decisões coletivas pelo Ministro da Fazenda (embora essa intervenção esteja restrita aos processos em que a Fazenda é vencida) reintegra a decisão em sua verdadeira natureza, transformando um recurso aparentemente jurisdicional em recurso hierárquico, perfeitamente identificado com a estrutura jurídica dos processos administrativos.³²⁸

2.1.3. Tentativa histórica de extinção do recurso hierárquico

A antinomia entre o recurso hierárquico e a segurança que deve presidir relações processuais e a necessidade de se proteger a confiança do contribuinte levou diversos reformadores a propor a instituição de um sistema híbrido, que nem é o do contencioso administrativo nem o da unidade de jurisdição. As propostas de reforma se resumem na abolição do recurso hierárquico e na possibilidade de a Fazenda Pública propor ação de revisão do julgamento tributário administrativo.³²⁹

É por esse motivo que a questão sobre a possibilidade de a Fazenda Pública ir ao Poder Judiciário pleitear anulação da decisão administrativa definitiva, a ela desfavorável, que será objeto do próximo capítulo deste estudo, sempre esteve intimamente relacionada ao problema da extinção do recurso hierárquico para a autoridade fazendária.

Colhe-se do magistério de RICARDO LOBO TORRES uma detida análise histórica

³²⁷ ALVIM, Eduardo Pellegrini de Arruda. “Apontamentos sobre o Recurso Hierárquico no Procedimento Administrativo Tributário Federal”. In: FICHER, Octavio (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 31-44.

³²⁸ CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Tratado de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1942, v. II, p. 202.

³²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 170.

acerca das discussões envolvendo o cabimento do recurso hierárquico no âmbito do processo administrativo fiscal.³³⁰ Para TORRES, o recurso hierárquico mostra-se incoerente, por ser, ao mesmo tempo, um instrumento de proteção aos interesses gerais da Fazenda, mas que compromete a segurança das relações entre o Fisco e o contribuinte. Com efeito, a decisão administrativa é resultado de um procedimento em contraditório, sendo proferida por um órgão técnico e paritário, não havendo justificativas plausíveis para submetê-la à autoridade hierarquicamente superior. Confira-se:

O recurso hierárquico encontra a sua grande justificativa no fato de ser necessário garantir a igualdade entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, que estaria comprometida se não se assegurasse à Fazenda a possibilidade de anular na esfera administrativa a decisão do Conselho de Contribuintes, tendo em vista que ao sujeito passivo abre-se permanentemente a possibilidade de recorrer ao Judiciário para desconstituir a decisão final do órgão paritário. A Fazenda ficaria inteiramente desprotegida se o Conselho de Contribuintes viesse a julgar contra a evidência da prova ou a literal disposição de lei. Recorde-se que os acórdãos contrários à literalidade da norma não são raros e se baseiam principalmente no argumento de inconstitucionalidade.³³¹

Noutro giro, reconhecendo a inconveniência do referido recurso, assevera:

[o recurso hierárquico] introduz a insegurança nas relações processuais e abala o princípio da proteção da confiança do contribuinte. Após o contraditório administrativo e o julgamento pelo órgão paritário, projeta a solução definitiva para a competência da autoridade singular, que quase sempre se vale do parecer de funcionário fazendário, proferido à margem do debate processual e sem defesa oral.³³²

Como adiantado, historicamente, as incongruências advindas do manejo do recurso hierárquico, que, sem sombra de dúvida desvaloriza o processo administrativo-tributário e viola o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, ensejou a formulação de propostas legislativas com o escopo de abolir-se, em definitivo, o recurso hierárquico, mas possibilitando uma ação de revisão do julgamento proferido na esfera administrativa a ser ajuizada pela Fazenda Pública (como é cediço, por força do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional, tal ação sempre foi e ainda o é facultada ao contribuinte insatisfeito com o resultado do julgamento administrativo).

Entre as propostas, impende destacar a de RUBENS GOMES DE SOUSA, que pretendeu extinguir o recurso hierárquico, transferindo para outro Poder o reexame da decisão final do Conselho de Contribuintes. O principal co-autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional já havia argumentado contrariamente ao recurso hierárquico:

³³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp. 168-176.

³³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 169.

³³² TORRES, Ricardo Lobo. "Processo Administrativo Tributário". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 170.

O recurso hierárquico existe sempre em matéria administrativa, mas o recurso ao Ministro tem um defeito, que não é jurídico, mas psicológico. Abala bastante a confiança do contribuinte, principalmente do contribuinte leigo, em todo o sistema de garantias do processo administrativo.³³³

Conforme relata RICARDO LOBO TORRES, RUBENS GOMES DE SOUSA, o pioneiro na tentativa de sistematizar o processo tributário brasileiro, sugeriu a eliminação do recurso hierárquico³³⁴ e passou a admitir a propositura de ação judicial pela Fazenda contrariamente à decisão administrativa definitiva proferida em prol do contribuinte. Isto é, o recurso hierárquico manejável pela Fazenda Pública seria substituído pela ação revisional da seguinte forma:

Caso o pronunciamento da autoridade administrativa fosse revogatório ou modificativo de lançamento em prejuízo da Fazenda, a iniciativa processual ficaria neste ponto invertida, cabendo à própria Fazenda recorrer ao Judiciário, não para pleitear a declaração de direito subjetivo, mas para solicitar uma revisão do controle jurídico do ato primitivo.

Ressaltou ainda GOMES DE SOUSA: *“fiz questão de manter a posição assegurada hoje à Fazenda pelo recurso ao Ministro, embora transportando o procedimento para outra jurisdição”*.³³⁵

Nesta esteira, o anteprojeto do Código Tributário Nacional, elaborado por GOMES DE SOUSA, eliminava o recurso hierárquico ao Ministro da Fazenda e autorizava a Fazenda Pública a propor (1) ação anulatória das decisões finais e definitivas dos conselhos administrativos; (2) ação declaratória, para pleitear a declaração judicial do direito aplicável à hipótese concreta do fato de seu interesse.

Contudo, como exposto no primeiro capítulo, não foram integradas no texto do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) as matérias concernentes ao processo tributário, uma vez que não estavam incluídas na competência legislativa federal sobre normas gerais de direito financeiro.³³⁶ Incluíram-se no CTN apenas alguns dispositivos relativos à extinção das relações entre a Fazenda Pública e o contribuinte, substituindo os artigos referentes ao processo tributário, desconsiderados do texto do Anteprojeto, tais como:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...)

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não possa ser objeto de ação anulatória.

³³³ SOUSA, Rubens Gomes de. *Justiça e processo fiscal*. Rio de Janeiro: IBDF – Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1954, p. 58-59.

³³⁴ SOUSA, Rubens Gomes de. *Justiça e processo fiscal*. Rio de Janeiro: IBDF – Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1954, p. 55.

³³⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. *Justiça e processo fiscal*. Rio de Janeiro: IBDF – Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, 1954, p. 58.

³³⁶ Constituição da República de 1946: “Art. 5º - Compete à União: [...] XV - legislar sobre: [...] b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário”.

A ação anulatória referida no dispositivo é a que seria proposta pela Fazenda, de acordo com as ideias constantes do anteprojeto de RUBENS GOMES DE SOUSA. Todavia, conforme aludido, tal “ação anulatória” acabou por não ser efetivamente incorporada no texto do Código Tributário Nacional.

Por isso mesmo, autores como PAULO DE BARROS CARVALHO entendem que percorrido o *iter* procedimental e chegado a entidade tributante ao ponto de decidir, definitivamente, sobre a inexistência de relação jurídica tributária ou acerca da ilegalidade do lançamento, não teria sentido pensar na propositura, pelo Fisco, de ação anulatória daquela decisão.³³⁷

Por sua vez, em tom mais enfático, GILBERTO DE ULHÔA CANTO chegou a escrever que o recurso hierárquico “humilha” o órgão julgador administrativo. É ver:

A supressão do recurso ao Ministro da Fazenda, contra decisões dos atuais Conselhos de Contribuintes, é uma necessidade imperiosa. Além de não se compreender como possa uma autoridade isolada cassar aresto de um órgão colegiado, o que humilha e desdoura o tribunal administrativo, é aberrante da lógica que o responsável primordial pela arrecadação da receita tributária seja erigido em juiz de litígio de cujo deslinde ela depende.³³⁸

Entretanto, pondera ULHÔA CANTO que o recurso do representante da Fazenda ao Ministro constitui um indispensável elemento de equilíbrio, a contrabalançar a possibilidade de o contribuinte ingressar em juízo para anulação do débito que lhe seja imposto administrativamente, e que ao Fisco a lei não assegura, porque atribui a definitividade dos arestos dos conselhos.³³⁹

Como já exposto no Capítulo 1, por incumbência da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, ULHÔA CANTO elaborou o Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário.³⁴⁰ Sugeriu, inicialmente, Emenda Constitucional que atribuísse ao Tribunal Federal

³³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 8ª ed., Ed. Saraiva, 1996, p. 323.

³³⁸ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Anteprojeto de lei federal orgânica do processo tributário e respectiva justificação”. *Revista de Direito Público*, 8/141, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969 *apud* SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 329.

³³⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Anteprojeto de lei federal orgânica do processo tributário e respectiva justificação”. *Revista de Direito Público*, 8/141, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969 *apud* SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 329.

³⁴⁰ Publicado no n.º 29 dos Trabalhos da Comissão, em 1960, e, posteriormente, republicado no n.º 36 da *Revista do Instituto dos Advogados Brasileiros*.

de Recursos competência para julgar originariamente “as ações de revisão tributária, na forma e nos casos previstos em lei”.

Assim é que a supressão do recurso ao Ministro da Fazenda ou Secretário de Estado foi originada de uma idéia concebida, e adotada, dentro de um conceito de substituição de um autocontrole da legalidade do lançamento tributário por meio de reexames hierárquicos, por um contencioso administrativo, que examinaria litígios entre o Fisco e o contribuinte por uma estrutura independente da Administração Fazendária. Além do direito do contribuinte de, em qualquer momento, usar o Poder Judiciário para reformar o lançamento tributário, idealizava-se uma segunda via contenciosa substituindo o direito administrativo como fonte jurídica do exame dos recursos administrativo fiscais.³⁴¹

As características da ação de revisão tributária eram as seguintes: (i) poderia ser promovida pela Fazenda Pública (art. 90); (ii) deveria ser proposta no prazo de 30 dias, contados da ciência da decisão pelo contribuinte, ou do recebimento do processo pelo representante judicial da Fazenda Pública junto ao Tribunal de Recursos, se a autora fosse a Fazenda Pública (art. 91, § 2º); (iii) caberia ao Representante da Fazenda, junto ao respectivo Conselho de Recursos Fiscais, dentro de dez dias da aposição de seu visto ao acórdão, solicitar a remessa do processo ao representante judicial da Fazenda Pública junto ao Tribunal Federal de Recursos, para a propositura da ação (art. 91, § 3º); (iv) constituiria título executivo, processando-se como execução de sentença, a decisão que reconhece à Fazenda Pública direito de crédito contra o contribuinte, proferida em ação de revisão fiscal proposta por qualquer das partes.

Para que a ação de revisão tributária fosse adotada nos Estados-membros, seria necessário: (1) procedimento administrativo contraditório, regulado por lei estadual, sem recurso hierárquico para órgão do Poder Executivo; (2) competência originária, atribuída pela Constituição ou lei de organização judiciária do Estado, ao Tribunal de Justiça ou ao Tribunal de Alçada, para tais feitos.³⁴²

Contudo, as vozes críticas lançadas por estes renomados tributaristas ao recurso hierárquico não surtiram o efeito pretendido, de modo que nenhuma das propostas específicas sobre o assunto se transformaram em lei. Ou seja, a tese favorável a que a Fazenda Pública

³⁴¹ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 330.

³⁴² TORRES, Ricardo Lobo. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 173-174.

pudesse ajuizar uma ação para anular uma decisão administrativa colegiada, como alternativa à possibilidade do recurso hierárquico, não prevaleceu.

Isso significa que a eliminação do recurso hierárquico e a previsão de uma ação revisional como alternativa para a Fazenda Pública reverter as decisões administrativas definitivas a ela desfavoráveis não foi adiante de modo que inexistisse óbice legal à interposição do referido recurso administrativo hierárquico.

Todavia, um exame mais profundo da jurisprudência, em especial a do Superior Tribunal de Justiça, indica que o recurso hierárquico não pode ser utilizado para a *revisão* da decisão do órgão administrativo julgante. Não pode o Fisco pretender, após a decisão desfavorável proferida no bojo do processo administrativo, a *reforma* do *decisium*.

No processo administrativo tributário, o recurso hierárquico somente faz sentido para eventual *anulação* da decisão administrativa, sob pena de ofender a moralidade administrativa e gerar extrema desconfiança e insegurança do contribuinte na lide administrativa.

Traça-se, a seguir, a evolução desse entendimento.

2.1.4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria

Em que pese o entendimento da majoritária doutrina no sentido da inconstitucionalidade do recurso hierárquico, o Superior Tribunal de Justiça vinha se manifestando no sentido de que, desde que regulado por lei específica, não ofenderia o princípio da isonomia processual e não violaria o devido processo legal (RMS 11.976/RJ, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 08.10.2001³⁴³).

Segundo essa posição do STJ, a previsão em lei de recurso hierárquico³⁴⁴ possibilitaria a revisão de decisão desfavorável à Fazenda, consagrando a supremacia do interesse público. Além disso, argumenta-se que o contribuinte, vencido na esfera administrativa, sempre poderá

³⁴³ “TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. INSTÂNCIA ESPECIAL. POSSIBILIDADE. 1. Não viola a Constituição Federal (incisos LIV e LV, do art. 5º, da CF) disposição legal que permite recurso hierárquico especial de decisão de Conselho de Contribuintes para o Secretário de Estado da Fazenda. 2. O fundamento da instância especial está vinculado ao fato do julgamento realizado pelo órgão colegiado ser de natureza definitiva, pelo que é de bom tom ser revisto, por provocação da Fazenda, à autoridade superior. 3. O recurso hierárquico da Fazenda, desde que regulado por lei específica, não fere o princípio da isonomia processual e não viola o devido processo legal. 4. Recurso ordinário em Mandado de Segurança improvido” (RMS 11.976/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 28/08/2001, DJ 08/10/2001, p. 163).

³⁴⁴ Como é o caso da legislação do Estado do Rio de Janeiro. Segundo o artigo 266, II, do Código Tributário Estadual (Decreto-lei nº 5 de 15 de março de 1975), “das decisões do Conselho cabe recurso: [...] para o Secretário de Estado de Fazenda, quando a decisão de Câmara, ou a decisão acordada por menos de $\frac{3}{4}$ (três quartos) do Conselho Pleno, desfavorável à Fazenda, for contrária à legislação tributária ou à evidência da prova constante no processo, e não couber o recurso previsto no inciso anterior, mantido o princípio do contraditório.”

recorrer ao Poder Judiciário para que seja reexaminada a decisão administrativa, ao passo que a Fazenda Pública não poderá se insurgir caso seu recurso hierárquico não prospere, pois não é possível a Administração propor ação contra ato de um de seus órgãos.³⁴⁵

Entretanto, posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça evoluiu seu entendimento para admitir o manejo do recurso hierárquico (i) sem que seja necessária previsão legal, por força do princípio da hierarquia e controle da Administração e desde que (ii) seja garantido o contraditório e (iii) que o objeto do referido recurso se limite a vícios e nulidades, não cabendo o reexame do juízo de mérito sobre a questão objeto do processo administrativo.³⁴⁶ Consta da ementa do MS 6.737 que

todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indiretamente, está sujeito à supervisão do Ministro do Estado competente, cabendo-lhe também conhecer de recursos providos de órgãos subordinados ou de entidades vinculadas ao seu Ministério, com base na hierarquia ou na supervisão ministerial.³⁴⁷

Tal afirmativa serviu de fundamento para proclamar a legitimidade de ato do Ministro da Fazenda, em sede de recurso hierárquico, de anular decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes. A relatora Ministra LAURITA VAZ decidiu que, garantido o direito de defesa do contribuinte, faz-se propício, sempre, o recurso hierárquico. Acrescentou que as normas dos

³⁴⁵ É imperioso observar que, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 462.136 AgR, interposto justamente nos autos do RMS 11.976RJ, entendeu que não era o caso de se admitir o recurso, por haver ofensa indireta ao texto constitucional. Apesar disso, o Tribunal deu a entender que seguiria o mesmo entendimento do STJ. A ementa é esclarecedora, veja-se: “EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. RECURSO HIERÁRQUICO EXCLUSIVO DA AUTORIDADE FISCAL. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ARTS. 5º, CAPUT, XXXVII, LIV E LV DA CONSTITUIÇÃO. VIOLAÇÃO REFLEXA. 1. Conforme já decidiu esta Segunda Turma, o cabimento de recurso hierárquico de decisão administrativa em matéria tributária, exclusivo da autoridade fiscal, eventualmente poderia redundar em ofensa indireta à Constituição (RE 551.660-EDcl, rel. min. Cezar Peluso). 2. A circunstância de inexistir previsão específica para a interposição de recurso hierárquico em favor do sujeito passivo não afasta o poder-dever da Administração de examinar a validade do ato administrativo que implica a constituição do crédito tributário, ainda que não provocada, respeitadas a forma e as balizas impostas pelo sistema jurídico (Súmula 473/STF). Agravo regimental a que se nega provimento.” (RE 462136 AgR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe 30/09/2010).

³⁴⁶ Vide MS 6.737 (1ª Seção, Relatora Laurita Vaz, DJ 13.05.2002), MS 8.810 (1ª Seção, Relator Humberto Gomes de Barros, DJ 06.10.2003) e RMS 16.902 (2ª Turma, Relatora Eliana Calmon, DJ 04.10.2004).

³⁴⁷ “MANDADO DE SEGURANÇA. RECURSO ADMINISTRATIVO. EXIGÊNCIA DE DEPÓSITO. PODER DE SUPERVISÃO DO MINISTRO DE ESTADO AOS ÓRGÃOS A ELE SUBORDINADOS. REVOGAÇÃO DE ATO ADMINISTRATIVO ANULÁVEL. APLICAÇÃO DA SÚMULA N.º 473 DO STF. INOBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. ILEGALIDADE. CONCESSÃO DA SEGURANÇA. PRECEDENTES DO STJ. I - É legal a exigência, na interposição do recurso administrativo, da prova do depósito da multa, como condição para o seu recebimento. II - Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, cabendo-lhe também conhecer de recursos providos de órgãos subordinados ou de entidades vinculadas ao seu Ministério, com base na hierarquia ou na supervisão ministerial. III - A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos (Súmula n.º 473 do STF). Todavia, este poder não é absoluto, porquanto deve respeitar as garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório. IV - Precedentes do STJ. V - Segurança concedida” (MS 6.737/DF, Rel. Ministra Laurita Vaz, Primeira Seção, julgado em 10/04/2002, DJ 13/05/2002).

arts. 19 e 20 do Decreto-Lei nº 200/67 e a Súmula 473 do STF legitimam a conduta do Ministro da Fazenda. Finalmente, ponderou que, conforme orientação do próprio STJ, embora a Administração Pública possa anular seus atos, isto deve ser feito com respeito ao devido processo legal, a significar o chamamento do administrado para a defesa. Confira-se o teor do seguinte trecho do voto:

A Administração Pública, ao rever os seus próprios atos eivados de ilegalidade, está sujeita às regras constitucionais, e à observância dos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, incs. LIV e LV da CF/88). O poder supervisonal do agente público não é, portanto, absoluto. Deve atender o preceituado nestes corolários, sob pena de também incorrer em ilegalidade, e de fomentar a prática da arbitrariedade.

Ou seja, segundo a jurisprudência atual do STJ, o Ministro de Estado ou o Secretário de Fazenda pode, mesmo na ausência de previsão específica de um recurso próprio (como existia, no âmbito federal, até o advento do Decreto 83.304, de 28 de março de 1979³⁴⁸), controlar a legalidade das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, desde que o faça respeitando o princípio do contraditório.

Ademais, tal controle ministerial seria excepcional e somente atingiria o plano da anulação por vício patente de ilegalidade. O Ministro não poderia, a pretexto de controlar a legalidade dos atos do Conselho, reverter a decisão “*por deleite ou por mero capricho*” (RMS 16.902), ou ao argumento genérico de que “*o colegiado errou na interpretação da lei*” (MS 8.810).³⁴⁹ É o que se conclui do seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Relator HUMBERTO GOMES DE BARROS, nos autos do MS 8.810, *in litteris*:

Ora, a necessidade de controlar pressupõe algo descontrolado. Na hipótese, haveria necessidade de controle, se o Conselho de Contribuintes houvesse atuado fora do âmbito de sua competência ou sem observar os pressupostos recursais. Nessas circunstâncias, a decisão do conselho seria nula. Bem por isso, o Ministro poderia intervir, para obviar a nulidade. Na lide objeto deste processo, não se alega que o conselho ultrapassou o âmbito de sua competência ou desconheceu os pressupostos processuais. Simplesmente, afirma-se que o colegiado errou na aplicação da Lei.

O MS 8.810 foi impetrado pelo contribuinte visando ao trancamento do recurso hierárquico da Procuradoria da Fazenda Nacional, tendo o STJ decidido que, não havendo previsão específica de recurso hierárquico no âmbito federal, as decisões do Conselho de Contribuintes não podem ser anuladas pelo Ministro de Estado alegando-se simplesmente que o

³⁴⁸ “Institui a Câmara Superior de Recursos Fiscais e dá outras providências”. Referido Decreto revogou o art. 37, §1º do Decreto nº 70.235/72, que dispunha que “os Procuradores Representantes da Fazenda recorrerão ao Ministro da Fazenda, no prazo de trinta dias, de decisão não unânime, quando a entenderem contrária à lei ou à evidência da prova.”

³⁴⁹ GODOI, Marciano Seabra de. “Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 9, São Paulo: Dialética, 2005, p. 403.

Conselho fez interpretação menos autorizada da lei, ou julgou o feito de forma equivocada. Ou seja, decidiu-se que, na hipótese, em face da disciplina do processo administrativo tributário, está excluída da competência do Ministro da Fazenda a análise da justiça e da divergência interpretativa, para admitir tão-somente o poder de controle acerca da inequívoca ilegalidade, excesso de exação ou abuso de poder.³⁵⁰

Em novo julgado (RMS nº 24.947,³⁵¹ DJ de 06.12.2007), a Ministra ELIANA CALMON reafirmou a posição atual da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

O entendimento que parece razoável, dentro de uma visão filtrada pelos princípios constitucionais, é o de que o contribuinte tem um ‘iter’ procedimental a percorrer, no qual se utiliza do contraditório e da ampla defesa, enquanto a Fazenda, dentro do princípio da legalidade, também pode recorrer para as instâncias recursais, as quais agem de acordo com o procedimento adremente estabelecido. Na hipótese dos autos, após a decisão da Junta de Revisão e do julgamento do recurso pelo Conselho de Contribuintes, passou a decisão colegiada pelo crivo do Pleno do Conselho de Contribuintes, vindo a Fazenda Pública Estadual a interpor recurso hierárquico para o Secretário de Estado de Receita. O chamado recurso hierárquico, de absoluta legalidade, porque previsto em lei, em benefício da Fazenda, enseja a revisão dos julgados pela autoridade maior da Fazenda, o seu Secretário de Estado, a quem cabe impugnar as decisões, se eivadas de vícios ou nulidades patentes e devidamente declinadas. Em outras palavras, não se pode admitir um

³⁵⁰ Cumpre ressaltar que a própria Administração Tributária já se manifestou nesse sentido. Vide Parecer COSIT nº 70/1999, Parecer PGFN/CAJ/nº 1159, de 30/08/1999 e Parecer N-9, de 20/08/1979 (da Consultoria-Geral da República), segundo os quais os recursos hierárquicos são cabíveis nas hipóteses restritas da existência de excesso de exação, abuso de poder ou inequívoca ilegalidade, mas jamais em face da ocorrência de divergência interpretativa de atos legais. O Parecer PGFN/CAJ/nº 1.159 sustenta a possibilidade de revisão nos seguintes termos: “sendo definitiva a decisão do Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 42 do Decreto nº 70.235/72 [...] resta apenas a cassação da decisão pelo Sr. Ministro da Fazenda, que pode ser total ou parcial, mas sempre vinculada apenas à parte confrontadora com o Poder Judiciário. Nesse quadro, o exercício excepcional dessa prerrogativa estaria assentado nas hipóteses de inequívoca ilegalidade (quando houver o confronto de posições *tout court*) ou abuso de poder (quando deliberadamente ignorada a submissão do tema ao crivo do Poder Judiciário), conforme o caso”. Também neste sentido, vale a transcrição do acórdão nº 51.648, de 16/04/1969, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda: “DECISÃO ADMINISTRATIVA – CONSELHO DE CONTRIBUINTES – Apesar de serem terminativas, na esfera administrativa, em relação às questões decididas, as decisões do CC não têm atributos de coisa julgada, que são, em nosso sistema constitucional, privativos das decisões do Poder Judiciário. São, em sua natureza, um ato administrativo a que é conferido atributo especial, qual seja o de terminar, na esfera administrativa e em relação à Administração, os litígios entre esta e os contribuintes. O caráter terminativo de tais decisões administrativas, por não possuírem os atributos da coisa julgada, só pode ser definido em relação ao mérito das questões apreciadas, não envolvendo a apreciação delas mesmas enquanto atos administrativos, sendo perfeitamente aceitável a discussão da validade de tais decisões, em si pela Administração, sem que disto decorra violação do princípio estabelecido de sua terminatividade, visto que esta se define não em relação à decisão, em si, formalmente considerada, mas em relação a uma solução de mérito tomada validamente pelo órgão próprio. É princípio pacificamente aceito o da revogabilidade dos atos administrativos nulos, entre os quais se situam os praticados contra disposição de lei. Se, por um lado, não se pode considerar ‘contrário’ à lei um ato deste Conselho que a interprete, pois interpretar a lei dentro de critério de sua livre formulação é prerrogativa inerente à sua atividade julgadora, deve-se, por outro lado, considerar contrário à lei um ato que leve o Conselho a conhecer e pronunciar-se sobre determinado litígio, quando a lei dispõe que não lhe era permitido fazê-lo”. (2º CC, Acórdão nº 51.648, de 16/04/1969, unânime, rel. Cons. Almeida Velloso).

³⁵¹ TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – TRIBUTÁRIO – RECURSO DE OFÍCIO: FINALIDADE – REVISÃO ADMINISTRATIVA DA DECISÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES.

1. O Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro permitia o chamado recurso hierárquico (art. 266, § 2º do Decreto-lei 05/75, alterado pelas Leis 3.188/99 e 4.014/2002), plenamente aceito pelo STJ (precedente da 1ª Seção, relator Min. Humberto Gomes de Barros) 2. O recurso hierárquico permitia ao Secretário da Fazenda rever a decisão do Conselho de Contribuintes e impugná-la se eivada de vícios ou nulidades patentes, devidamente identificadas, não podendo adentrar no juízo de mérito da decisão colegiada. 3. Recurso ordinário provido. (RMS 24947/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27/11/2007, DJ 06/12/2007, p. 296)

juízo de revisão, que, por mero capricho ou deleite, censure o juízo de legalidade procedido pelo colegiado. O recurso hierárquico hoje, como bem demonstra o precedente da Primeira Seção, trazido à colação pelo Ministério Público, é a última *ratio* no sentido de expurgar de uma decisão descuidos, vícios ou equívocos formais que possam levar a Administração a uma difícil situação, com o seu próprio aval. Daí retirar a lei estadual, do Conselho de Contribuintes, a eficácia absoluta das suas decisões, o que não significa, naturalmente, dar ao Secretário o poder de, a seu bel prazer, por motivos de conveniência e oportunidade, impugnar um ato expedido por um órgão técnico. Se assim não fosse, como bem destacou o Ministro Humberto Gomes de Barros, no precedente citado, melhor seria extinguir os Conselhos de Contribuintes, outorgando ao Secretário a tarefa de julgar, isoladamente, todos os processos. Vou além para dizer que o Conselho de Contribuintes não pode funcionar como espécie de órgão consultivo do Secretário de Fazenda, o qual acata ou não as suas decisões.

Considera-se que esse critério do Superior Tribunal de Justiça, que admite o cabimento do recurso hierárquico, mas o restringiu a determinadas hipóteses, é racional e equilibrado.³⁵²

Realmente, na medida em que não se admite o manejo do recurso para que a autoridade, por motivos de conveniência e oportunidade, entenda que o órgão técnico errou na apreciação da lei ou dos fatos, mas somente para em casos de descuidos, vícios ou equívocos formais do julgamento administrativo, mitiga-se a sensação de insegurança e desconfiança do contribuinte.

Não há falar, por outro lado, em desprestígio do processo administrativo tributário se o recurso hierárquico for cabível única e exclusivamente nas hipóteses em que se identificar que a decisão administrativa foi proferida de forma fraudulenta ou que referido *decisium* seria nulo de pleno direito.

Em outras palavras, caso haja prova de corrupção dos julgadores, impedimento ou suspeição, nada mais correto do que se admitir uma anulação do acórdão do órgão julgador administrativo, por força do poder de autotutela da Administração. Ressalte-se que, ainda assim, deve ser assegurado o direito de defesa do contribuinte.

Verificando-se que a decisão foi prolatada em tais situações, não havendo mais a possibilidade de qualquer recurso administrativo, seria admissível o recurso ao superior hierárquico para sanar o vício inerente ao julgado, com a finalidade de sua anulação.

2.1.5. Em resumo: o excepcional cabimento do recurso hierárquico

A rigor, o recurso hierárquico é inadmissível no âmbito do processo tributário administrativo se o seu objetivo for a *reforma* da decisão recorrida.

³⁵² É o caso de Marciano Seabra de Godoi (GODOI, Marciano Seabra de. “Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 9, São Paulo: Dialética, 2005) e Hugo de Brito Machado (“Ação da Fazenda Pública para anular decisão da Administração Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 112, São Paulo: Dialética, 2005).

Independentemente de previsão legal acerca do cabimento de tal recurso, tal conduta por parte da Administração é flagrantemente contrária à moralidade administrativa e, portanto, inconstitucional. Admitir que, após todo o trâmite do processo administrativo fiscal, vencida a Fazenda Pública e submetida a questão ao Chefe do Poder Executivo ou outra autoridade monocrática, esta aprecie o mérito da questão e reverta a decisão, é declarar a inutilidade do processo fiscal e dos órgãos técnicos de julgamento.

Mais que o efeito jurídico, a possibilidade de interposição de um recurso hierárquico para uma nova análise da lide por uma autoridade política gera um efeito psicológico: sensação de insegurança e desconfiança do contribuinte no processo administrativo, que, como tanto se asseverou, se trata de garantia constitucional e deve ser prestigiado.

Como já decidiu o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, o princípio geral de direito administrativo que prescreve ter a Administração o poder e o dever de rever seus atos, seja para revogar os inconvenientes, seja para anular os viciados, cede passo aos princípios específicos que regem o direito tributário.³⁵³

O cabimento do recurso ao superior hierárquico é excepcionalíssimo. Admite-se tão somente com o escopo e o limite no reparo de nulidades. Em face do processo administrativo fiscal, esse instrumento processual não pode ser usado no campo da injustiça ou da divergência interpretativa, eis que o poder de controle da autoridade superior somente diz respeito à inequívoca ilegalidade.

Destaque-se a diferença: o controle não se exerce *no* processo administrativo fiscal, mas *sobre* ele.

Esse é o entendimento que vem se tornando iterativo no Superior Tribunal de Justiça, ao passo que o Supremo Tribunal Federal não tem analisado essas questões, sob o argumento de que a ofensa à Constituição da República seria apenas reflexa.³⁵⁴

³⁵³ Trecho do voto do Relator Desembargador Federal Paulo de Oliveira Lima, na Apelação em Mandado de Segurança nº 72.262/CE, j. 02.10.2001.

³⁵⁴ Há julgado do STF examinando o cabimento do recurso hierárquico quando não há, na legislação, previsão de seu cabimento, embora ressaltando a ofensa reflexa à Constituição: “PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. RECURSO HIERÁRQUICO EXCLUSIVO DA AUTORIDADE FISCAL. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ARTS. 5º, CAPUT, XXXVII, LIV E LV DA CONSTITUIÇÃO. VIOLAÇÃO REFLEXA. 1. Conforme já decidiu esta Segunda Turma, o cabimento de recurso hierárquico de decisão administrativa em matéria tributária, exclusivo da autoridade fiscal, eventualmente poderia redundar em ofensa indireta à Constituição (RE 551.660-EDcl, rel. min. Cezar Peluso). 2. A circunstância de inexistir previsão específica para a interposição de recurso hierárquico em favor do sujeito passivo não afasta o poder-dever da Administração de examinar a validade do ato administrativo que implica a constituição do crédito tributário, ainda que não provocada, respeitadas a forma e as balizas impostas pelo sistema jurídico (Súmula 473/STF). Agravo regimental a que se nega provimento” (RE 462136 AgR, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe 30/09/2010).

Essa orientação se equaciona de forma razoável com o controle de legalidade dos atos administrativos, dando à Súmula nº 473 do STF uma interpretação capaz de compatibilizar a terminologia própria dos atos administrativos, utilizada pelo enunciado da súmula, com os termos utilizados na jurisdição administrativa.

Na teoria dos atos administrativos fala-se de *anulação* (ou anulamento) e *revogação* ao passo que na teoria do processo administrativo emprega-se terminologia própria dos atos jurisdicionais, falando-se em *anulação* e *reforma*.

A *reforma* ocorre quando o órgão de instância superior considera válida a decisão do órgão da instância inferior, por ser competente e haver sido adotada com observância das formalidades processuais pertinentes, mas modifica a decisão porque discorda de seu conteúdo. No reexame da questão de mérito, há uma revisão do julgado da instância *a quo*. Noutra banda, a *anulação* acontecerá quando o órgão da instância superior entende ter sido a decisão do órgão superior proferida fora dos limites de sua competência ou com a inobservância de formalidades essenciais.³⁵⁵

Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, em se tratando de *revogação* a Súmula nº 473 do STF ressalva o respeito aos direitos decorrentes do ato administrativo revogado. Fez-se, portanto, um paralelo razoável entre a hipótese de *revogação* do ato administrativo e a hipótese de *reforma* da decisão do órgão judicante administrativo, para admitir-se que esta fica excluída do controle hierárquico quando comporte apenas reforma no interesse da Fazenda. E assim, no entendimento do STJ, restou admitido o recurso hierárquico somente para os casos em que a decisão do Conselho de Contribuintes, em face de flagrante ilegalidade, comporte o *anulamento*.³⁵⁶

E, por fim, lembrando novamente da correlação da matéria com a ação revisional da Fazenda Pública, salienta o professor que a consequência de se admitir o recurso hierárquico é o completo esvaziamento da ação que eventualmente seria ajuizada em face da decisão administrativa desfavorável ao Fisco. Isso porque, conforme ensina MACHADO, se a decisão é válida – não é nula – há de produzir seus efeitos jurídicos como instrumento de controle da legalidade da Administração tributária. Se há nulidade, vale dizer, se a decisão do órgão

³⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 132.

³⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 133.

administrativo é nula, não há interesse de agir porque a autoridade superior poderá restabelecer a legalidade no seio da Administração.³⁵⁷

Merece, todavia, melhor estudo a respeito da polêmica ação anulatória de autoria da Administração Pública. É o que faremos a seguir.

³⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 133.

2.2. IMPOSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA INGRESSAR EM JUÍZO VISANDO À ANULAÇÃO OU REVISÃO DA DECISÃO DEFINITIVA PROFERIDA PELOS ÓRGÃOS JULGADORES ADMINISTRATIVOS

2.2.1. Colocação do problema

Pretende-se agora demonstrar a total impossibilidade de que a Fazenda Pública, caso insatisfeita com a decisão administrativa definitiva proferida em favor do contribuinte, bata às portas do Poder Judiciário no intuito de reverter tal decisão.

É imperiosa a análise desse tema, tendo em vista que a impropriamente chamada “coisa julgada administrativa”, por si só, constitui um fundamento que obsta o exame da constitucionalidade de determinado ato normativo pelos tribunais administrativos, tema central dessa dissertação. Isso porque, supondo que um órgão julgador afaste a aplicação de determinada norma no processo administrativo, ao argumento de sua inconstitucionalidade, e anule um lançamento tributário, a Fazenda Pública restará impedida de discutir tal decisão no âmbito judicial, o que geraria, a nosso ver, incongruências insuperáveis no sistema, dado o fato de que a própria Corte Constitucional pode, posteriormente, entender pela constitucionalidade da referida norma em que se baseou a autuação fiscal.³⁵⁸

Nessa direção, é o magistério de HUGO DE BRITO MACHADO:

Quando os órgãos do Contencioso Administrativo Fiscal julgam as questões entre o contribuinte e a Fazenda Pública praticam atividade substancialmente jurisdicional, desempenhada, aliás, em processo de certo modo idêntico àquele no qual se desenvolve a atividade peculiar, própria do Poder Judiciário. Poder-se-ia, assim, admitir, em tais situações, o exame de arguições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa. A competência da autoridade administrativa resultaria implícita na competência para o desempenho da atividade jurisdicional. Isto, porém, é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração.

³⁵⁸ É digno de nota que vários autores defendem – o que para nós é uma incoerência – que o órgão julgador administrativo poderia afastar norma legal ao argumento de sua inconstitucionalidade e que a Fazenda Pública não poderia ingressar no Poder Judiciário contra tal decisão. Por todos, cfr. GRUPENMACHER, Betina Treiger. “Controle da Constitucionalidade pelo Poder Executivo”. In: DERZI, MISABEL (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 231-232. Segundo a professora, “os órgãos que apreciam os recursos dos contribuintes no âmbito da administração fazendária se equiparam, em sua essência, aos do Poder Judiciário e as decisões por eles proferidas tem a eficácia de decisão judicial. Nessa medida, se referidas instâncias decidem pela impertinência da cobrança tal decisão, em homenagem ao princípio da moralidade da administração pública, não mais poderá ser questionada no âmbito do Poder Judiciário, o que afastará de forma definitiva e inalterável a sua cobrança. Se, no entanto, o contribuinte sucumbir em seu recurso administrativo terá ainda a faculdade de renovar o pedido de revisão perante o Poder Judiciário, o qual poderá afastar a exigência conforme lhe for requerido. Partimos de tal raciocínio para concluir que não é coerente, nem juridicamente aceitável, o entendimento de que as instâncias administrativas de julgamento não podem apreciar a arguição de inconstitucionalidade. É certo que referidos órgãos exercem atividade judicante em processo no qual, a exemplo do que se opera no processo judicial, são assegurados a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal”.

Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a argüição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar a prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização. Acolhida a argüição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o “guardião da Constituição”.

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude da ausência de mecanismo do sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isso deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva, à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior (destacamos).³⁵⁹

É por isso que a questão acerca da (im)possibilidade de que a Fazenda Pública pretenda a revisão judicial da decisão final da esfera administrativa está atrelada ao objeto principal da pesquisa, a saber, se os órgãos julgadores administrativos podem deixar de aplicar uma norma ao argumento de sua inconstitucionalidade.

A conclusão de que a Fazenda não pode ir a juízo contra uma decisão do Conselho de Contribuintes revela um forte argumento para a defesa de que esse órgão julgador administrativo não pode julgar a inconstitucionalidade de um dispositivo legal, haja vista a impossibilidade de submissão dessa decisão ao Poder Judiciário, competente para referida análise. Isso geraria uma falha no sistema jurídico, insegurança jurídica e a possibilidade de se conviver com situações de absoluto contrassenso, anti-isonômicas e anticoncorrenciais.

Imagine-se, *verbi gratia*, que o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais deixasse de aplicar norma sobre o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, constante de lei aprovada pela Assembleia Legislativa do Estado, entendendo que seria inconstitucional e declarando nula a autuação fiscal.

Ante a impossibilidade de ingressar no Poder Judiciário contra aquela decisão do Conselho de Contribuintes que deixou de aplicar a lei estadual, a Fazenda Pública Estadual cumpre a decisão administrativa e exonera o contribuinte da autuação.

³⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. “Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 150-151

Ocorre que, uma década depois, suponha que o Supremo Tribunal Federal julga plenamente constitucional a lei mineira. Isso não acarretará inúmeras situações de injustiça? Contribuintes que tiveram “a sorte” de serem autuados e restaram vitoriosos no litígio administrativo não estariam numa situação privilegiada em detrimento dos demais? Isso seria sustentável juridicamente?

É por esse motivo que é pressuposto de nossa pesquisa a total impossibilidade da ação judicial da Fazenda com o objetivo de reformar a decisão administrativa proferida em favor do administrado, justamente para evitar incongruências como esta acima noticiada.

Apresentaremos adiante os principais argumentos que fundamentam essa tese.

2.2.2. O tema e sua polêmica histórica

Há quatro décadas, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 682.253, do Paraná, publicado no Diário de Justiça de 08/05/1970, entendeu, à unanimidade, que “*a decisão proferida pela autoridade fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao Fisco, força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando gerou aquela decisão direito subjetivo para o contribuinte*”.

Mais recentemente, alguns juristas chegaram a afirmar que o ajuizamento de ação pela própria Fazenda, com o objetivo de anular seus próprios atos, desprestigiaria completamente seus órgãos julgadores e que tal iniciativa se traduziria num gesto de extrema coragem por parte do agente fazendário, motivo pelo qual essa atitude heróica dificilmente virá a acontecer.³⁶⁰

É certo que a impossibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo visando a desconstituição da decisão definitiva proferida pela Administração Fazendária em prol do contribuinte, a despeito de ter causado inúmeras discussões na seara do Direito Processual Tributário, parecia quase pacificada, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência.

Historicamente, talvez por conveniências políticas, para não abarrotar o Poder Judiciário, ou por mero respeito à majoritária doutrina, ou ainda em deferência às suas próprias deliberações em sede do processo administrativo, a Fazenda Pública poucas vezes, ou quase nunca, ingressou em juízo visando à anulação das decisões dos órgãos de julgamento administrativos.

³⁶⁰ ALVES, Francisco de Assis Alves. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 438.

Contudo, diversos fatores, dentre eles decisões “suspeitas” ou manifestamente ilegais proferidas pelos Conselhos de Contribuintes, motivaram a Fazenda Pública a requerer, junto ao Poder Judiciário, a anulação da decisão que lhe foi desfavorável, com a clara tentativa de “ressuscitar” o crédito tributário.

O Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional nº 1.087, de 19 de julho de 2004,³⁶¹ concluiu que seria possível que as decisões do então Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesassem o patrimônio público, fossem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, quando favoráveis ao contribuinte.

O tema, portanto, volta à tona, impondo à comunidade jurídica a discussão sobre a compatibilidade desse Parecer da PGFN com o ordenamento jurídico vigente.

A Fazenda Pública aduz como principal fundamento ser inafastável o controle jurisdicional³⁶² e que as decisões finais dos órgãos administrativos são passíveis de ameaça ou lesão ao interesse público, sendo mister submeter a questão ao Poder Judiciário, detentor da função jurisdicional, para que revise tais decisões mesmo quando favoráveis ao administrado.

Por outro lado, existem inúmeros empecilhos, seja de ordem processual, administrativa e até mesmo constitucional, que se traduzem na impossibilidade jurídica de a Fazenda Pública pedir em juízo a reforma das decisões dos Conselhos de Contribuintes.

No Direito Brasileiro, formaram-se duas correntes sobre o tema: uma que entende pela impossibilidade de a Fazenda Pública reverter em juízo decisões administrativas pró-contribuintes e a outra que entende pela possibilidade. Como principais argumentos para fundamentar tal impossibilidade, destaca-se: (a) a Administração Tributária não poderia questionar seus próprios atos; (b) tal iniciativa contraria o Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que as decisões administrativas irreformáveis favoráveis ao sujeito passivo extinguem os créditos tributários; (c) o lançamento tributário é ato vinculado, não cabendo ao Poder Judiciário o poder de lançar o tributo; (d) a lei dispõe que o contribuinte pode recorrer ao Poder Judiciário visando nova discussão acerca do crédito tributário, mas se omite em relação à pessoa política pública; (e) a possibilidade do questionamento judicial pela Fazenda Pública de decisões administrativas definitivas em favor do contribuinte traria insegurança às relações jurídicas tributárias; (f) a importância de órgãos como os Conselhos de Contribuintes restaria menoscabada; e (g) careceria a Administração Pública de interesse processual de agir para postular a anulação de ato praticado livremente por ela mesma.

³⁶¹ Anexo A – Parecer PGFN nº 1.087, de 19.07.2004.

³⁶² Inciso XXXV, art. 5º, da Constituição da República Federativa de 1998.

A segunda corrente, minoritária, apresenta como principais argumentos: (a) todas as garantias constitucionais de acesso ao Judiciário, da ampla defesa e do devido processo legal, estão à disposição do contribuinte. Em homenagem ao princípio da igualdade, também a Fazenda Pública poderia valer-se dessas garantias. Negar à Fazenda Pública o direito de se socorrer do Judiciário, como último reduto para defesa de seu direito, caso o entenda lesado pela decisão proferida no âmbito administrativo, além de ofensa aos incisos XXXV, LIV e LV, do art. 5º, da Constituição da República, constituir-se-ia em grave ofensa ao princípio da isonomia também consagrado no art. 5º da Carta Maior; e (b) *“a apreciação posterior pelo Poder Judiciário das decisões tomadas pela Administração é consequência natural e lógica do sistema de separação de poderes baseado em pesos e contrapesos, em que cada função governamental é exercida dentro de sua natureza apropriada, isto é, cabe à função jurisdicional, exercida exclusivamente pelo Poder Judiciário, controlar e revisar, terminativamente, os atos e decisões da Administração Ativa, não havendo espaço, conseqüentemente, para uma Administração Judicante”*.³⁶³

Apresentados os dois posicionamentos da doutrina, passamos à análise crítica do Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional nº 1.087, de 19 de julho de 2004. Após, verificar-se-á a viabilidade ou não da adoção deste, em face dos dispositivos constitucionais e legais em vigor.

2.2.3. O Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004³⁶⁴ e a Portaria PGFN nº 820/2004

Foi publicado no Diário Oficial da União de 23 de agosto de 2004 o despacho do então Ministro da Fazenda, ANTÔNIO PALOCCI, que aprovou o Parecer PGFN/CRJ nº 1.087/2004, o qual reconhece a competência da Procuradoria da Fazenda Nacional para questionar, perante o Poder Judiciário, as decisões proferidas em última instância pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. A aprovação se deu com o seguinte despacho:

Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CRJ Nº 1087/2004, de 19 de julho de 2004, pelo qual ficou esclarecido que: 1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato; 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular e 3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição

³⁶³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*, v. 3, São Paulo: Dialética, 1998, p. 24.

³⁶⁴ Anexo A – Parecer PGFN nº 1.087, de 19.07.2004.

Federal.

Referido parecer implicou na retomada das discussões acerca da possibilidade de reforma judicial de decisão de mérito proferida no âmbito administrativo favorável ao particular. Sua elaboração e aprovação encontram-se em sintonia com a atual posição adotada pelo Ministério da Fazenda em face das decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes.

O Parecer PGFN nº 1.087/2004 foi elaborado em resposta a uma consulta feita pela Coordenação Geral de Assuntos Tributários, a qual, por sua vez, decorreu de questionamentos quanto à preclusão administrativa para o Fisco recorrer de decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, proferida em última instância.

A questão teve início com a impetração de ação de mandado de segurança, ainda sob a égide da ordem constitucional pretérita, pelo Fundo de Previdência Privada *CCF Fundo de Pensão*, entidade fechada, sediada no Rio de Janeiro, visando afastar a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de suas aplicações financeiras, sob o argumento de que estava amparado pela imunidade tributária prevista pela alínea *c*, do inciso III, do art. 19 da Constituição da República de 1967,³⁶⁵ com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 01, de 17 de outubro de 1969.

Nesses exatos termos, foi concedida a segurança para impedir que o responsável tributário pelo recolhimento do tributo, qual seja, a instituição financeira em que eram feitas as aplicações, efetuasse a retenção em fonte do imposto.

Posteriormente, tendo em vista que a Constituição da República de 1988 previu, expressamente, a imunidade às instituições de assistência social (art. 150, VI, *c*³⁶⁶), e não às de previdência privada, a Secretaria da Receita Federal, com lastro na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, autuou referida entidade, eis que não pagara o imposto de renda no período compreendido entre janeiro de 1995 e dezembro de 1997.

Irresignado com a autuação, entendendo que não mais se revestia da condição de contribuinte, já que esse papel havia sido designado à instituição financeira responsável pela retenção, o Fundo recorreu administrativamente, sustentando a ilegitimidade passiva da

³⁶⁵ “Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: III – instituir imposto sobre: c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei”.

³⁶⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”.

autuação, percorrendo todas as vias administrativas, até o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

O Conselho de Contribuintes acolheu a tese – bastante duvidosa – da entidade de modo que, quando a lei elege substituto tributário, o contribuinte originário perderia a condição de sujeito passivo, não podendo ser autuado para pagamento de tributo em relação ao qual não possui mais qualquer obrigação.

A Coordenadoria Geral Tributária entendeu que o órgão fez interpretação menos autorizada da lei tributária. Todavia, a Procuradoria da Fazenda Nacional, que poderia ter interposto recurso especial a ser julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do art. 32, inciso II, do antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes,³⁶⁷ não o fez, razão pela qual a decisão do Conselho de Contribuintes tornou-se definitiva, nos termos do art. 42, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.³⁶⁸

Nessas condições, em se tratado de uma autuação de valor muito alto, a Procuradoria da Fazenda Nacional acabou por interpor o polêmico recurso hierárquico perante o Ministro de Estado da Fazenda, requerendo a aplicação do instituto da supervisão ministerial dos atos administrativos para anulação da decisão, com espeque nos artigos 19 e 20 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

Houve por bem o Ministro da Fazenda admitir o recurso, determinando seu processamento, em nítida demonstração de atendimento aos interesses do Fisco, intimando o contribuinte para apresentação de contrarrazões no prazo legal.

Inconformado, o Fundo impetrou mandado de segurança perante o Superior Tribunal de Justiça, visando ao trancamento do recurso hierárquico, ao argumento de que faltaria previsão legal para sua interposição, bem como da ocorrência de preclusão administrativa para questionamento da decisão do Conselho de Contribuintes, em face da Constituição da República de 1988.

O Superior Tribunal de Justiça concedeu a segurança nos seguintes termos:

[...] a necessidade de controlar pressupõe algo descontrolado. Na hipótese, haveria necessidade de controle se o Conselho de Contribuintes houvesse atuado fora do âmbito de sua competência ou sem observar os pressupostos recursais. Nessas circunstâncias, a decisão do conselho seria nula. Bem por isso, o Ministro poderia intervir, para obviar a nulidade. Na lide objeto deste processo, não se alega que o conselho ultrapassou o âmbito de sua competência ou desconheceu os pressupostos processuais. Simplesmente afirma-se que o colegiado errou na aplicação da Lei. Ora, o ordenamento jurídico

³⁶⁷ “Art. 32. Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais: II - de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara de Conselho de Contribuintes ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais”.

³⁶⁸ “Art. 42. São definitivas as decisões: II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição”.

determina que as decisões definitivas devem ser prontamente executadas. A impetrante do Mandado de Segurança, neste processo, tem direito líquido e certo ao cumprimento de preceito contido no art. 45 do Dec. 70.235/72. Ao determinar que o teratológico ‘recurso hierárquico’ se desenvolva, o Senhor Ministro da Fazenda coloca tal direito em risco. Existe, pois, evidente ameaça a direito líquido e certo da impetrante.³⁶⁹

É dizer que, como já analisado em tópico específico, segundo a interpretação do Superior Tribunal de Justiça, o controle externo dos atos administrativos (judicial ou por meio de supervisão ministerial) só pode verificar-se nos casos em que a decisão administrativa seja flagrantemente ilegal ou nula e essa não era a situação em debate. No caso, o recurso hierárquico se referia tão-somente ao mérito da decisão.

Foi interposto, então, recurso extraordinário pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Após discussão quanto à admissão do recurso, em 22 de janeiro de 2007 este foi distribuído ao Ministro Relator Carlos Ayres Britto sob o nº 535.077. No dia 1º de fevereiro de 2012, foi publicada a decisão que negou seguimento ao recurso.³⁷⁰ Atualmente, aguarda-se o julgamento do Agravo Regimental da União, distribuído ao Ministro Cezar Peluso.

Em face dos fatos narrados, a Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT – apresentou a consulta inicialmente referida, através da Nota/PGFN/CAT/Nº 087/2004, com os seguintes questionamentos:

1. Existe a possibilidade de se questionar na justiça as decisões dos Conselhos de Contribuintes?
2. Sendo afirmativa a resposta à questão anterior, qual a espécie de ação a ser manejada?
3. No caso de ser possível a interposição de ação para questionamento das decisões dos C. C., a quem cabe a iniciativa?

Em resposta à Consulta, em parecer aprovado pelo Senhor Ministro da Fazenda, foi dito:

³⁶⁹ Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, MS n.º 8.810-DF, Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros, julgamento em 13/08/03. Ementa: “Administrativo – Mandado de Segurança – Conselho de Contribuintes – Decisão Irrecorrida – Recurso Hierárquico – Controle Ministerial – Erro de Hermenêutica. I – A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal. II – O controle do Ministro da Fazenda (arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo das nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei. III – As decisões do Conselho de Contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, ‘exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio’ (Dec. 70.235/72, art. 45). IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva do Conselho de Contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.”

³⁷⁰ Segundo a decisão monocrática: “Tenho que a insurgência não merece acolhida. Isso porque, segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que me parece juridicamente correta, a controvérsia sob exame não transborda os limites do âmbito infraconstitucional. Logo, afronta ao Magno Texto, se existente, ocorreria de forma reflexa ou indireta. Precedentes: RE 390.052, da relatoria da ministra Cármen Lúcia; AI 428.748-AgR, da relatoria do ministro Cezar Peluso; e AI 745.091-AgR, da minha relatoria. Ante o exposto, e frente ao caput do art. 557 do CPC e ao § 1º do art. 21 do RI/STF, nego seguimento ao recurso”.

1. Existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato.
2. Podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular.
3. A ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

Concluiu-se no Parecer que a decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes, desfavorável aos interesses do Fisco, pode ser objeto de análise pelo Poder Judiciário, seja para controle de legalidade e juridicidade, seja em razão de erro de fato ou erro na interpretação da lei ocorrido no julgamento administrativo, especialmente se houver ofensa aos princípios administrativos e constitucionais que regem e informam a Administração Pública.

A justificativa jurídica para tal possibilidade estaria prevista no art. 5º, incisos XXXV e LXXIII, da Constituição da República de 1988, que, respectivamente, estabelecem que “*a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*” e que “*qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência*”.

Assim, com base no entendimento da PGFN, em caso de decisão que supostamente incorra em lesão ao patrimônio público, o Poder Judiciário poderia ser acionado para analisá-la e, eventualmente, anulá-la, o que pode configurar perigoso instrumento a favor do Fisco em detrimento da segurança do contribuinte e de seu direito adquirido.

Nada obstante sua aprovação pelo Ministro da Fazenda, o Parecer possui inúmeras deficiências técnicas e chega a uma conclusão de impossível implementação na atual ordem jurídica brasileira.

Comungando do entendimento de MARCIANO SEABRA DE GODOI, identifica-se três ordens de problemas que comprometem seriamente o Parecer: (i) postura infensa e desrespeitosa ao Conselho de Contribuintes; (ii) falta de rigor lógico e sistemático no desenvolvimento de sua argumentação jurídica; e (iii) desmazelo formal ao citar diversas obras e autores sem fazer qualquer referência bibliográfica.³⁷¹

³⁷¹ GODOI, Marciano Seabra de. “Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 9, São Paulo: Dialética, 2005, p. 405.

Com efeito, o leitor do Parecer enfrenta um texto de fontes não referenciadas, raciocínios falaciosos e equívocos jurídicos. *Verbi gratia*, no § 13º do Parecer,³⁷² historia-se a implantação do Conselho de Contribuintes concluindo-se que, se o primeiro recurso julgado pelo Segundo Conselho de Contribuintes, em 1934, foi para relevar a multa imposta ao recorrente, este sempre tivera “viés pró-contribuinte”. Tal raciocínio atenta contra o método científico, mostrando-se claramente falacioso. A constatação de que o primeiro julgamento do órgão foi favorável ao contribuinte não pode levar nunca à conclusão de que “o Conselho de Contribuintes, desde sua origem, tem certo viés pró-contribuinte”.

Quase todo o conteúdo do Parecer visa a demonstrar que o controle judicial dos atos administrativos deve ser amplo, não podendo se limitar ao aspecto da legalidade. Com lastro na doutrina de GERMANA DE OLIVEIRA MORAES (não se sabe em que obra, uma vez que não há no Parecer qualquer referência bibliográfica), afirma-se no Parecer que os atos administrativos podem ser controlados judicialmente tanto sob o aspecto da legalidade (conformidade com as regras jurídicas) quanto sob o aspecto da juridicidade (compatibilidade com os demais princípios da Administração Pública).³⁷³

³⁷² “13. O Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo noticia Dalton César Cordeiro de Miranda, foi instalado no dia 10 de agosto de 1934, no Rio de Janeiro, ocasião em que foi empossado seu primeiro presidente, que era representante dos contribuintes. Ainda de acordo com o mesmo autor, o Segundo Conselho de Contribuintes teria feito seu primeiro julgamento em 24 de agosto daquele ano, cuja decisão, por votação unânime, releveu a multa imposta aos recorrentes. Ou seja, apenas como registro histórico, o Conselho de Contribuintes, desde sua origem, tem certo viés pró-contribuinte”.

³⁷³ Combatendo este ponto específico, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares *et alii*, em parecer lavrado para a Comissão da OAB/SP, observa: “a função primordial do Conselho de Contribuintes é a de órgão julgante que busca interpretar e aplicar a legislação tributária, em casos concretos, com vistas a pacificar litígios, ainda no âmbito administrativo. Trata-se, pois, de um órgão da Administração que exerce função atípica, qual seja, a de julgar. Não há dúvida de que as decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes revestem-se da qualidade de atos administrativos. No entanto, dadas as suas peculiaridades, acreditamos não ser possível atribuir-lhes um tratamento genérico, sendo certo que, como amplamente versa a doutrina administrativista, existem, quanto à natureza, diversas espécies de ato. Aqui tomamos emprestada a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello que, ao tratar dos atos administrativos, classificou-os, quanto à sua natureza, em atos de administração: ativa, consultiva, controladora, verificadora e contenciosa. De especial relevo para o caso em apreço é o conceito de atos de administração contenciosa que, ainda em sua obra, encontra-se definido e exemplificado nos seguintes termos: ‘Atos de Administração contenciosa – os que visam a julgar, em um procedimento contraditório, certas situações. Exemplo: o julgamento de funcionários em ‘processos administrativos’, decisões do Conselho de Contribuintes etc. São atos administrativos porque não têm força de coisa julgada. Podem ser revistos pelo Judiciário’. Como se vê, ao trazer à baila a descrição da natureza das decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes, que são, inclusive, citadas a título exemplificativo, o doutrinador faz uma assertiva que, em leitura precipitada, conduz à incorreta percepção de que tais decisões podem, em qualquer hipótese, ser levadas à revisão pelo Poder Judiciário. Entretanto, esta interpretação é afastada quando, mais adiante, Celso Antônio, tratando da impropriamente chamada ‘coisa julgada administrativa’, assim pontifica: ‘Algumas vezes, com a expressão, muito criticada, ‘coisa julgada administrativa’ pretende-se referir a situação sucessiva a algum ato administrativo em decorrência do qual a Administração fica impedida não só de retratar-se dele na esfera administrativa, mas também de questioná-lo judicialmente. Vale dizer: a chamada ‘coisa julgada administrativa’ implica, para ela, a definitividade dos efeitos de uma decisão que haja tomado. [...] Ressalte-se que a chamada ‘coisa julgada administrativa’ abrange a irrevogabilidade do ato, mas sua significação é mais extensa. Com efeito, nela se compreende, além da irrevogabilidade, uma irretratabilidade que impede o questionamento do ato na esfera judicial [...]’. Com efeito,

Mas o principal argumento para fundamentar o Parecer é a inafastabilidade do controle jurisdicional, prevista no art. 5º, XXXV, da Constituição da República. Este, contudo, não foi suficientemente debatido. Outrossim, as principais questões doutrinárias e empecilhos legais à possibilidade de a Fazenda recorrer ao Judiciário contra decisão administrativa foram omitidos pelo Parecer, merecendo severas críticas do já citado professor SEABRA DE GODOI:

Também se mostrou equívoco o raciocínio levado a cabo pelo Parecer a partir do dispositivo do art. 5º, XXXV, da Constituição: “Dado que nenhuma lesão ou ameaça de direito pode escapar da apreciação do Judiciário, a juridicidade do ato administrativo pode ser aferida por todos os meios processuais previstos no sistema jurídico pátrio [...]”. Não se trata de defender que alguém possa ser impedido de levar ao conhecimento do Judiciário lesão ou ameaça a direito seu. Trata-se simplesmente de respeitar a lógica segundo a qual, se a pessoa jurídica de direito público chegou à conclusão – por órgãos especializados e ao cabo de um processo regular previsto em lei – que não lhe assiste determinado direito creditório frente ao particular, essa mesma pessoa jurídica de direito público não pode buscar a invalidação judicial daquele reconhecimento que partiu de si mesma. Até porque admitir que o Judiciário conhecesse de ação dessa natureza implicaria admitir que o crédito tributário fosse constituído pelos juízes e tribunais, o que subverte completamente a lógica de separação de poderes. [...].

Enfim, nenhuma das questões de cunho doutrinário e de histórico legislativo realmente pertinentes ao problema foram devidamente tratadas no Parecer da PGFN. As conclusões deste Parecer – de serem aceitas pelo Poder Judiciário – abririam um quadro de extrema insegurança jurídica, pois virtualmente todas as decisões administrativas contrárias aos interesses fazendários [...] estariam sujeitas a revisão judicial.³⁷⁴

Enfim, a única conclusão acertada que o leitor pode tirar do Parecer da PGFN é que o Conselho de Contribuintes pode errar em seus julgamentos, como de fato errou, no caso ensejador do Parecer. Viu-se, a partir do histórico exposto, que o Conselho de Contribuintes se equivocou, aplicando erroneamente a legislação tributária em vigor. A alegação de ilegitimidade passiva da autuação feita pelo Fundo de Previdência foi nitidamente infundada e, a despeito disso, o Conselho de Contribuintes acatou o seu recurso administrativo.

Tal equívoco por parte do órgão judicante, porém, não é motivo suficiente para que a Fazenda Nacional ingresse com ação judicial requerendo a invalidação dessa decisão. Isso

isto ocorre em relação aos atos ampliativos da esfera jurídica dos administrados como forma de garantia dos mesmos e em decorrência lógica do princípio da segurança jurídica que norteia todo o ordenamento jurídico. Vale ponderar, não é dado à administração rever seu posicionamento ou solicitar a intervenção do judiciário, porquanto a decisão por ela proferida já criou direitos para o administrado; o contrário não ocorre para o administrado que não se vê vinculado à decisão proferida, podendo bater às portas do judiciário para ter sua pretensão atendida. E sobre este ponto arremata o jurista esclarecendo que: ‘A ocorrência deste fenômeno é particularmente óbvia em face de decisões de órgãos colegiais em que há participação dos administrados, e que a lei estruturou deste modo para a solução de litígios entre a Administração e os particulares, buscando imparcialidade na apreciação da matéria. Também por isto, diga-se de passagem, deve-se entender que, salvo imputável ressalva legal em contrário, a autoridade unipessoal alocada em patamar superior (não importa quão alto seja seu escalão) não pode rever ou determinar a revisão do decidido pelo órgão colegiado, pois a colegialidade e a participação do administrado, evidentemente, foram instituídas na pressuposição de que esta é estrutura que confere a habilitação ideal para enfrentamento das questões que lhes hajam sido feitas.’” (Disponível em <http://www2.oabsp.org.br/asp/comissoes/dir_contribuinte/pareceres/pop_06.htm>, acesso em 05/06/2011).

³⁷⁴ GODOI, Marciano Seabra de. “Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*, v. 9, São Paulo: Dialética, 2005, p. 406.

porque está em jogo uma infinidade de princípios e regras que restariam ofendidos caso tal iniciativa da Fazenda Pública se concretizasse.

Com a finalidade de dar efetividade ao Parecer, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional editou a Portaria nº 820, de 25 de outubro de 2004, dispondo no âmbito da PGFN a submissão de decisões dos órgãos judicantes federais à apreciação do Poder Judiciário.³⁷⁵ Pela norma, sempre que no julgamento administrativo for afastada a aplicabilidade de leis ou decretos, e a questão versar sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais), ou cuidar de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial, ou mesmo que possa causar grave lesão ao patrimônio público, a questão deverá ser levada ao Judiciário.

Percebe-se que, mediante a portaria referida, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional se manifesta selecionando os casos em que a decisão contrária à Fazenda Pública deverá ser submetida ao crivo do Poder Judiciário.³⁷⁶ Essa seleção seria feita em um procedimento que culminaria com a decisão de uma Adjuntoria, órgão que coordena a representação extrajudicial da Fazenda junto aos órgãos judicantes. Não deixa de ser uma incoerência com a própria tese defendida no Parecer da PGFN: ora, se a Fazenda pode ingressar em juízo com base em um

³⁷⁵ “Art. 2º As decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário desde que expressa ou implicitamente afastem a aplicabilidade de leis ou decretos e, cumulativa ou alternativamente: I - versem sobre valores superiores a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais); II - cuidem de matéria cuja relevância temática recomende a sua apreciação na esfera judicial; e III - possam causar grave lesão ao patrimônio público. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se somente a decisões proferidas dentro do prazo de cinco anos, contados da data da respectiva publicação no Diário Oficial da União.

Art. 3º O Procurador da Fazenda Nacional que atuar perante os Conselhos de Contribuintes e a CSRF deverá propor, fundamentadamente, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, a submissão ao Poder Judiciário de decisões que se enquadrem nos requisitos do art. 1º. § 1º O disposto no caput aplica-se às unidades da PGFN, as quais se manifestarão por meio das respectivas chefias. § 2º Compete exclusivamente à Adjuntoria, que supervisiona a representação extrajudicial nos Conselhos e na CSRF, decidir pela submissão ou não das decisões ao Poder Judiciário, inclusive aprovando a linha de defesa proposta pela CAT. § 3º Uma vez aprovada, a proposta será encaminhada ou devolvida à Unidade competente para propositura da ação judicial pertinente, a qual cabe a confecção da respectiva petição inicial. § 4º sempre que necessário, a proposta será encaminhada à Coordenação-Geral da Representação Judicial, para providências de sua alçada.

Art. 4º A unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional onde houver propositura de ação judicial nos termos desta Portaria enviará a, CAT informações relativas à tramitação processual, para fins de formação de arquivo jurisprudencial”.

³⁷⁶ É nesse sentido a assertiva de Hugo de Brito Machado: “Se admitíssemos, apenas para argumentar, que a Administração poderia ingressar em juízo com ação para anular decisões dos conselhos de contribuintes favoráveis aos contribuintes, surgiria desde logo a questão de saber se a ação em referência deveria ser proposta em todos os casos, ou se poderia ser proposta em apenas alguns. E da posição que assumíssemos em relação a essa primeira questão decorreria outra, igualmente importante, que seria a de saber a quem caberia a decisão de promover a ação em tela. A rigor, a ação não seria apenas para anular, mas também para obter a reforma da decisão. Seja como for, é intuitivo que uma vez admitida a propositura da ação de que se cuida ter-se-ia de entender que ela teria de ser promovida em todos os casos nos quais a decisão fosse favorável ao contribuinte” (MACHADO, Hugo de Brito. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 142-143).

princípio constitucional, o que dizer de uma portaria que seleciona os casos em que isso deve ocorrer?

Nos itens seguintes, objetiva-se demonstrar, sem a pretensão de esgotá-los, os principais fundamentos que obstam essa iniciativa por parte da Fazenda Pública. Para fins didáticos, dividimos a exposição em razão dos aspectos de Direito Constitucional (“aspecto constitucional”), de Direito Administrativo (“aspecto administrativo”), de Direito Processual (“aspecto processual”) e de Direito Tributário (“aspecto tributário”).

2.2.4. Aspecto Constitucional

A possibilidade de a Fazenda ir a juízo pleitear a anulação de decisão a ela desfavorável, proferida pelos Conselhos de Contribuintes, ofende, diretamente, princípios constitucionais, pilares do nosso Estado Democrático de Direito.

2.2.4.1. Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição

O princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional indica, ao mesmo tempo, o monopólio estatal na distribuição da justiça (*ex parte principis*) e o amplo acesso de todos à referida justiça (*ex parte populi*). A Constituição de 1946 consagrou o princípio que hoje vem expresso pelo art. 5º, XXXV, da Constituição de 1988: “*A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito*”. Isso significa que, em regra, toda decisão definitiva sobre uma controvérsia só pode ser exercida pelo Poder Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição.

Sob esses argumentos, muitos doutrinadores defendem que se todas as garantias constitucionais de acesso ao Judiciário, como o devido processo legal e a ampla defesa, estão à disposição do contribuinte, em homenagem ao princípio da igualdade, também a Fazenda Pública poderá valer-se dessas garantias quando lhe for conveniente. Entendem que, negar à Fazenda Pública o direito de ingresso no Poder Judiciário, caso entenda lesada pela decisão proferida no âmbito administrativo, além de ofensa aos incisos XXXV, LIV e LV, do art. 5º da Constituição da República de 1988,³⁷⁷ haverá agressão ao princípio da isonomia, consagrado no mesmo artigo, *caput*.

³⁷⁷ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à

Sobre o assunto, assinala JOSÉ ALFREDO BORGES:

Como corolário do princípio da repartição de poderes, tem-se o princípio da unicidade da jurisdição, formulado pela determinação de que a lei, ao dispor sobre os procedimentos em que se desdobra o processo, seja o judicial, seja o administrativo, não pode excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (inafastabilidade da apreciação judicial – art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal).

Face tal princípio, não temos, no regime brasileiro, no rigor da palavra, um contencioso administrativo, que resolva em definitivo as questões postas para julgamento pelos órgãos administrativos investidos dessa função, mesmo que de composição paritária, atuando com independência técnica e livre convencimento.

O impropriamente chamado contencioso administrativo cumpre relevante função, notadamente em matéria tributária, mas não tem o condão de pôr fim ao litígio, se as partes não se conformarem com a decisão final proferida nesse âmbito, pois sempre poderão buscar a via da provocação do Judiciário, a quem, por determinação constitucional, cabe, com exclusividade, dirimir em caráter definitivo os conflitos. Cumpre, assim, o contencioso administrativo o papel mais como de um órgão de colaboração com o Judiciário, levando ao seu desfogamento, pois grande parte das questões se resolve no âmbito administrativo, por se conformarem as partes com o desfecho dado à questão e desistirem de recorrer ao Judiciário”.³⁷⁸

Mais à frente, após apresentar sua interpretação do art. 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional, conclui o professor:

A interpretação antes referida, de entender a regra do art. 156, inciso IX, como obstativa de provocação do Judiciário pela Fazenda Pública vencida, assim que tornada definitiva no âmbito administrativo a decisão que julgou nulo o lançamento efetuado, a par de não observar a integralidade da disposição interpretada, dá à mesma uma interpretação que contraria o princípio constitucional assinalado, de inafastabilidade da apreciação judicial de lesão de direito, garantia fundamental esta que se aplica a todas as pessoas de direito, inclusive as pessoas políticas.³⁷⁹

No mesmo sentido, observa EDVALDO BRITO:

O acesso ao Judiciário, como direito subjetivo de ação, também não poderia ser impedido à Administração, apesar de ser tentadora a interpretação no sentido de que o disposto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição seria um direito fundamental do administrado e não da administração. Contudo, se prevalecesse essa interpretação, ela estaria em desacordo com o sistema constitucional implantado entre nós que privilegia um princípio, o da isonomia.³⁸⁰

No Parecer nº 1.087/2004, a Procuradoria da Fazenda Nacional baseia-se principalmente no entendimento de que “o controle jurisdicional dos atos administrativos, estribado no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição da República, há de ser amplo e

propriedade, nos termos seguintes: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

³⁷⁸ BORGES, José Alfredo. “Anotações acerca do Direito Processual Tributário Brasileiro”. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 1, jan/jun de 2004, Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p. 179.

³⁷⁹ BORGES, José Alfredo. “Anotações acerca do Direito Processual Tributário Brasileiro”. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 1, jan/jun de 2004, Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p. 180.

³⁸⁰ BRITO, Edvaldo. “Ampla defesa e competência dos órgãos julgadores administrativos para conhecer de argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos que se fundamentem autuações”. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 62.

irrestrito, sempre que haja lesão ou ameaça a direito” (§ 24º), para concluir que impedir o acesso da Administração Pública ao Poder Judiciário é incompatível com o princípio do monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário (§ 35º).

Com o devido respeito a tal interpretação do art. 5º, XXXV, da Constituição de 1988, entende-se que tal garantia se aplica tão-somente ao jurisdicionado (contribuinte), sendo vedado ao Poder Público invocá-lo quando perdedor na esfera administrativa. É claro que há garantias expressamente destinadas ao Estado, mas que funcionam tão-somente para preservação da ordem institucional. A pretensão da Administração Pública em usar o art. 5º da Constituição contra atos praticados por ela mesma contra o contribuinte (cidadão) é equivocada, posto que a razão de ser daquele elenco é justamente o contrário: proteger o cidadão contra o arbítrio dos governantes.

As garantias constitucionais enumeradas no art. 5º da Constituição de 1988 destinam-se à proteção do cidadão em face do Estado. Estão arrolados nos incisos deste artigo os direitos e deveres individuais e coletivos, ou, direitos fundamentais do homem-indivíduo, que reconhecem autonomia aos particulares, garantindo iniciativa e independência aos indivíduos diante dos demais membros da sociedade política e do próprio Estado.³⁸¹ Todos esses direitos e garantias foram desenvolvidos, historicamente, como instrumentos jurídicos contra o arbítrio e abuso do poder estatal.

A melhor interpretação é a de que o Poder Público não é destinatário de quaisquer dos direitos e garantias fundamentais dispostos no Título II da Constituição da República, de modo que, a expressão “direitos e garantias fundamentais” se apresenta como uma limitação imposta pela soberania popular aos poderes constituídos do Estado.

JOSÉ AFONSO DA SILVA demonstra que a expressão direitos fundamentais do homem, além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. No qualificativo fundamentais acha-se a indicação de que se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive; fundamentais do homem no sentido de que todos, por igual, devem ser, não apenas formalmente reconhecidos, mas concreta e materialmente efetivados. Do homem, não como o macho da espécie, mas no sentido de pessoa humana. Direitos fundamentais do homem significa direitos fundamentais da pessoa humana ou

³⁸¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 182.

direitos fundamentais. É com esse conteúdo que a expressão direitos fundamentais encabeça o Título II da Constituição, que se completa, como direitos fundamentais da pessoa humana, expressamente, no art. 17.³⁸²

Na esteira desse entendimento, o Supremo Tribunal Federal já definiu que os princípios constitucionais tributários e as limitações ao poder de tributar não são passíveis de invocação pelo Estado, sendo aplicáveis tão somente aos contribuintes (ADI nº 712-MC/DF, publicada no Diário de Justiça em 19.02.1993, Relator o Ministro CELSO DE MELLO³⁸³).

Nesse raciocínio, leciona HUGO DE BRITO MACHADO, que, com muita habilidade, alguns representantes judiciais do Estado sustentam que a Administração Pública, como pessoa, desfruta da proteção dos princípios constitucionais. No entanto, a consistência das teses que defendem garantias constitucionais a favor do Estado, contra o cidadão é apenas aparente. A Administração Pública, embora tratada como pessoa para certos fins, não se pode confundir com as pessoas em geral. Por isto mesmo desfruta de inúmeras prerrogativas processuais. Não é pessoa para desfrutar da proteção jurídica consubstanciada nos princípios constitucionais da tributação. Na disputa entre o sujeito ativo, e o sujeito passivo, da tributação, é evidente que os princípios constitucionais operam apenas em favor do último. Também nos demais setores do Direito, as garantias constitucionais são garantias do cidadão contra o Estado, e jamais o contrário.³⁸⁴

No que se refere à pretensa isonomia entre o administrado e o Estado, SCHUBERT DE FARIAS MACHADO demonstra ser uniforme a doutrina em apontar a garantia constitucional do livre acesso ao Poder Judiciário como decorrência direta do princípio da tripartição dos Poderes. Surge como necessidade da divisão do poder como forma de conter abusos. É garantia do cidadão contra o arbítrio. Não pode, por isso, ser reivindicada pelo Estado para uso contra o cidadão. Pela mesma razão, o princípio da isonomia não resguarda o Estado, até porque dele não necessita. Ao contrário, é exatamente o princípio da isonomia que impõe o tratamento desigual entre o Estado e o cidadão, protegendo este contra o desmedido poder daquele. Na sua

³⁸² SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 178.

³⁸³ “Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições. O princípio da irretroatividade da lei tributária deve ser visto e interpretado, desse modo, como garantia constitucional instituída em favor dos sujeitos passivos da atividade estatal no campo da tributação. Trata-se, na realidade, à semelhança dos demais postulados inscritos no art. 150 da Carta Política, de princípio que – por traduzir limitação ao poder de tributar – é tão-somente oponível pelo contribuinte à ação do Estado”.

³⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 136.

relação com o contribuinte, a Administração não tem apenas certos privilégios. No processo administrativo tributário, especialmente, além de ter as mesmas garantias dos contribuintes e mais outras, é a Administração quem decide. Assim, a isonomia não pode ser invocada para dar à Fazenda o direito de anular sua própria decisão de não lançar o tributo.³⁸⁵

Enfim, não se pode ignorar as raízes históricas que originaram o elenco de direitos previstos no art. 5º da Constituição, de modo que a interpretação do princípio da inafastabilidade em favor da Administração contra o cidadão deve ser repelida. O art. 5º, inciso XXXV, da Constituição da República de 1988, deve ser interpretado em consonância aos demais ditames constitucionais, para conferir garantia de jurisdição ao administrado e não ao Estado, mesmo porque o Estado prescinde dessa garantia.

Outro argumento que afasta o ponto central da tese defendida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em seu Parecer, é o fato de que, na verdade, não há qualquer lesão (ou ameaça de lesão) à Administração, na hipótese da decisão administrativa definitiva ser favorável ao contribuinte.

Conforme exposto, pela inafastabilidade do controle jurisdicional, nenhuma lesão ou ameaça de lesão será excluída da apreciação do Poder Judiciário. Partindo da noção de que lesão é “ato ou efeito de lesar”, “dano, prejuízo”, “violação de um direito”, “ofensa à saúde ou à integridade corporal de alguém”, podemos concluir que a lesão é provocada a uma pessoa ou grupo de pessoas por um terceiro, que desrespeita, agride ou de alguma outra forma ofende um direito garantido a ela(s).

É ilógico pensar que o princípio da inafastabilidade se destine a preservar direitos subjetivos frente aos seus próprios sujeitos (titulares), já que sua finalidade é protegê-los perante terceiros, cuja conduta, de alguma forma, ofende o bem jurídico tutelado, podendo ser submetida à apreciação do Poder Judiciário.

Assim, a decisão proferida pelo Conselho de Contribuintes, se favorável ao contribuinte, não caracteriza propriamente uma lesão à Administração Pública, no sentido objeto da proteção constitucional ora analisada. Isso porque o Conselho de Contribuintes é um órgão da Administração Pública, vinculado diretamente ao Ministério da Fazenda, tal qual a Procuradoria da Fazenda Nacional, de forma que um ato do Conselho de Contribuintes é um ato da própria Administração Pública não podendo ser considerado lesivo, para fins do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição, a essa mesma Administração.

³⁸⁵ MACHADO, Schubert de Farias. “A decisão definitiva no processo administrativo tributário e o ingresso da Fazenda Pública em juízo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 76, São Paulo: Dialética, 2002, p. 102-118.

Vale repisar que o mencionado dispositivo constitucional diz respeito à forma clássica de lesão, aquela perpetrada por uma pessoa à outra, não havendo como englobar a auto-lesão. Não é o objetivo da Constituição da República garantir que uma pessoa que pratique uma conduta “desfavorável” apenas a ela própria submeta esse seu ato à apreciação do Poder Judiciário.

ALCIDES JORGE COSTA deixou claro que se a decisão declara inexistente o crédito por qualquer motivo, o caso não é de extinção de crédito tributário, pois não se extingue o que não existe, pressupondo, por imperativo lógico, a impossibilidade de lesão ou ameaça a um direito cuja inexistência é decretada pelo próprio titular.³⁸⁶

Vê-se, assim, que a decisão do Conselho de Contribuintes, ainda que favorável ao contribuinte, somente gerará, efetivamente, lesão à Administração Pública quando resultar de um flagrante vício, hipótese em que a Administração poderá (ou melhor, deverá) exercer seu poder de autotutela, anulando o ato viciado. Se essa decisão for baseada, por exemplo, em uma das interpretações possíveis do texto legal, não haverá qualquer tipo de ilegalidade ou nulidade, sendo inviável o seu questionamento pela Administração Pública junto ao Poder Judiciário.

2.2.4.2. Princípio da Segurança Jurídica³⁸⁷

Ainda analisando o tema em estudo sob o plano constitucional, cumpre-nos fazer a seguinte indagação: se ao Fisco for facultado o ingresso ao Poder Judiciário, que segurança jurídica terão os contribuintes, ou melhor, que certeza terão com a decisão emanada a seu favor

³⁸⁶ COSTA, Alcides Jorge. *Da extinção das obrigações tributárias*. São Paulo: Edusp, 1991, p. 32.

³⁸⁷ Não é objeto da presente pesquisa a análise da distinção entre regras e princípios. No entanto, recorreremos à doutrina de Luciano Ferraz, que expõe, de maneira precisa, referida distinção e a correlação com o princípio da segurança jurídica: “modernamente é quase pacífica a constatação de que o ordenamento jurídico é formado por normas – expressões de dever ser jurídico – de duas espécies, regras e princípios. Segundo Dworkin – o grande teórico da virada conceitual dos princípios jurídicos –, as regras são proposições normativas que se aplicam num critério interpretativo de tudo ou nada: uma regra vale ou não vale. A partir do momento em que faticamente se verifica a situação prevista na regra, se ela não for excepcionada por outra, haverá de ser aplicada; caso contrário, será ela inaplicável. Já os princípios, por possuírem maior teor de abstração – um fundamento ético, afinal – não podem ter sua aplicação balizada por juízos de tudo ou nada, mas devem ser aplicados conforme critério de ponderação. É dizer: o intérprete procura estabelecer o peso de cada um dos princípios contrapostos para a solução do caso no momento da aplicação, e, mediante balanceamento entre ditos princípios, deve-se chegar ao resultado socialmente desejável, sacrificando-se ao mínimo os direitos fundamentais em oposição na espécie. Bem por isso (pela normatividade autônoma e peculiar dos princípios em relação às regras), a aplicação do princípio da segurança jurídica à solução de conflitos e questões (administrativas ou não) independe da respectiva previsão em qualquer texto legislativo e por vezes dar-se-á em confronto com (e por prevalência sobre) dispositivos legais: a ruptura do clássico modelo de direito por regras, admite que um princípio – tal como o da segurança jurídica – possa ser aplicado diretamente” (FERRAZ, Luciano. “Segurança Jurídica Positivada: Interpretação, Decadência e Prescritibilidade”. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 22, junho, julho, agosto, 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-22-JUNHO-2010-LUCIANO-FERRAZ.pdf>> Acesso em: 02/02/2012).

no processo administrativo fiscal?

A resposta é simples: por força do “princípio-fundamento” da Constituição, que é o da “segurança jurídica”, tal pretensão do Fisco é inaceitável, visto que se instauraria em relação ao contribuinte que discutiu com sucesso administrativo, a insegurança absoluta, pois todo processo em que a Fazenda desempenhou essencialmente os papéis de “parte e juiz”, poderia ser reaberto, a qualquer momento, reiniciando-se discussão interminável.³⁸⁸

A importância do princípio da segurança jurídica, antes que passemos a conceituá-lo, remonta aos primórdios da elaboração da ideia do Estado Democrático de Direito e, neste sentido, ensina CANOTILHO que tal princípio se constituiria em uma das vigas mestras da ordem jurídica.³⁸⁹

Por isso é que se a decisão proferida em sede administrativa reveste-se de legalidade e legitimidade, não se pode aceitar que a ela seja analisada judicialmente em função de suposto “erro na aplicação da lei” que acarrete suposta “lesão ao patrimônio público”. Se assim se considerar, qualquer decisão contrária ao Fisco poderá ser reformada pelo Poder Judiciário, o que deixaria o contribuinte em absurda situação de incerteza jurídica, acarretando, ainda, o esvaziamento das funções dos tribunais administrativos.³⁹⁰

A segurança jurídica, espécie do gênero direito fundamental, ocupa lugar de destaque no ordenamento jurídico atual, tanto que o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito são postulados máximos de cumprimento inclusive pela legislação infraconstitucional.³⁹¹

Com efeito, no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição da República garante-se que “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”. Dessa forma,

³⁸⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 78.

³⁸⁹ Segundo CANOTILHO, “O homem necessita de certa *segurança* para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se considerou como elementos constitutivos do Estado de direito o *princípio da segurança jurídica* e o *princípio da confiança do cidadão*. (...) Os princípios da protecção da confiança e da segurança jurídica podem formular-se assim: o cidadão deve poder confiar em que aos actos ou às decisões públicas incidentes sobre os seus direitos, posições jurídicas e relações, praticados ou tomadas de acordo com as normas jurídicas vigentes, se ligam os efeitos jurídicos duradouros, previstos ou calculados com base nessas mesmas normas. Estes princípios apontam basicamente para: (1) a proibição de leis retroactivas; (2) a inalterabilidade do caso julgado; (3) a tendencial irrevogabilidade de actos administrativos constitutivos de direitos” CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Liv. Almedina, 1993, pp. 371-375.

³⁹⁰ MARTINEZ, Maria Beatriz. “Considerações acerca da possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 113, 2005, p. 91.

³⁹¹ Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, este princípio não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico. É, porém, da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 112).

é mister considerar que a decisão administrativa definitiva pró-contribuinte cria direito adquirido ao não-pagamento de determinada exação. Ou seja, o contribuinte adquire direito subjetivo ao não pagamento do tributo, de modo que a ulterior alteração desse entendimento ofenderá a segurança jurídica.

Não se pode olvidar que o processo administrativo fiscal promove a estabilização das relações jurídicas constituídas entre o cidadão e o Estado, não podendo tal controle ser depreciado e ficar ao sabor da conveniência e oportunidade da Administração Tributária. Ora o Estado de Direito é o Estado que garante a segurança jurídica.

Em suas críticas ao Parecer 1.087, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ressalta principalmente o estado de insegurança gerado com tal iniciativa:

O que me preocupa, todavia, é o fato de que vai se instalando, neste governo, a insegurança jurídica. Pretende-se controlar tudo – magistratura, Ministério Público, advocacia, jornalismo, produção artística audiovisual – gerando uma fantástica sensação de incerteza nos cidadãos, não quanto a estarem seus atos de acordo com a lei, mas com os humores do Governo. [...]

Ora, como dizia o eminente Prêmio Nobel de Economia, Ronald Coase, sem instituições jurídicas estáveis e jurisprudência confiável, não há economia de mercado, porque não há segurança e certeza no direito.

Tem a comunidade jurídica a obrigação de alertar o próprio governo de que, ao violar o art. 5º, *caput*, da Constituição, instituindo, por 10 anos, a insegurança jurídica para o contribuinte, após a decisão administrativa irrecorrível que reconheça a insubsistência do lançamento fiscal, apenas estará dificultando o crescimento do País [...].³⁹²

Do exposto, temos que, no Estado Democrático de Direito, o direito à segurança jurídica é pleno, açambarca em seu conteúdo conceitos fundamentais para a vida civilizada, como a continuidade das normas jurídicas, a estabilidade das situações constituídas e a certeza jurídica que se estabelece sobre situações anteriormente controvertidas,³⁹³ não comportando interpretações restritivas.

Deve ser, portanto, afastada a iniciativa da Fazenda Pública perante o Poder Judiciário para anulação de decisão administrativa a ela contrária, sob pena de instauração de um estado de insegurança absoluta para os administrados.³⁹⁴

³⁹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, pp. 45-46.

³⁹³ BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 49.

³⁹⁴ Marciano de Godoi, em sua crítica ao Parecer n.º 1.087/2004 da PGFN, aduz que “nenhuma das questões de cunho doutrinário e legislativo realmente pertinentes ao problema foram devidamente tratadas no Parecer da PGFN. As conclusões deste Parecer – de serem aceitas pelo Judiciário – abririam um quadro de extrema insegurança jurídica, pois virtualmente todas as decisões administrativas contrárias aos interesses fazendários (identificados sem mais pelo Parecer com o próprio interesse público – § 40) estariam sujeitas a revisão judicial” (cfr. GODOI, 2005, p. 407).

2.2.4.3. Moralidade Administrativa

O XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário concluiu que a Fazenda Pública não pode ir a juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária. Para tal conclusão, a Comissão nº 4³⁹⁵ ofereceu a seguinte justificativa: a Fazenda não pode ir a juízo pedir anulação de decisão administrativa a ela contrária, uma vez que se trata de matéria vinculada que não pode ficar adstrita à mera conveniência do executivo, constituindo violação ao princípio da moralidade (art. 37 da CF), pelo fato de que desprestigiaria a legitimidade do processo administrativo (art. 5º, LV).³⁹⁶

No passado, a moralidade administrativa já foi confundida com a mera observância da legalidade, o que resultou na idéia de que a moralidade faria parte do âmbito de discricionariedade das ações do administrador, não podendo ser objeto de controle jurisdicional. Esta visão foi superada desde meados do século passado. A Lei nº 1.079, de 10 de abril de 1950, passou a definir como crime de responsabilidade a inobservância da probidade administrativa em atos do presidente da República e de ministros de Estado (artigo 4º, V e artigo 9º).

Posteriormente, a Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, tornou ilícito (e nulo) o ato administrativo praticado com fim diverso do previsto “explícita ou implicitamente” na regra de competência (artigo 2º, parágrafo único, e), e permitiu a qualquer cidadão reclamá-lo mediante ajuizamento de ação popular.

A atual Constituição consagrou a moralidade como um dos princípios retores da administração pública de qualquer dos Poderes da União, em seu artigo 37. Ao ser consagrada na Constituição, não obstante o *nomen iuris*, embora conservando as características próprias da moral, foi juridicizada.

Dessa forma, o princípio da moralidade é um princípio constitucional geral da administração pública, considerado como o mais relevante.³⁹⁷ Efetivamente, examinados os princípios fundamentais previstos no art. 37 da Constituição, a saber, a impessoalidade, a publicidade, a legalidade, a eficiência, além da própria moralidade, percebe-se que todos terminam por desaguar na moralidade pública.

³⁹⁵ Autores componentes: Antônio Manoel Gonzalez, José Eduardo Soares de Melo, Luiz Antônio Caldeira Miretti, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Ricardo Lobo Torres, Vittorio Cassone.

³⁹⁶ Relatório do XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. IOB Comenta nº 48, 1º sem./dez. 1999, pp. 7-10.

³⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 15.

Dizer que os administradores devem cumprir a lei é reiterar a obediência à lei prevista no art. 5º, I, da Constituição. Determinar que o administrador deverá ser impessoal, pois está à disposição da sociedade, não podendo privilegiar amigos, parentes ou interesses em detrimento do bem servir, é afetar faceta da ética administrativa, sendo pois, a impessoalidade dimensão parcial da moralidade. O mesmo se dá com a publicidade, pois os atos administrativos devem ser transparentes, não se admitindo decisões escusas, resoluções de gaveta, visto que o administrado não pode desconhecer as regras da Administração. O princípio da moralidade, portanto, é essencial e se destaca, e torna a Administração confiável perante a sociedade e que faz do administrador público um ser diferenciado.³⁹⁸

Nas palavras de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

A defesa do Erário não pode ser ilegal, nem a fiscalização arbitrária. A função ética do agente fiscal é, de início, orientar, apenando tão-somente aqueles contribuintes que agirem de má-fé e ofertando oportunidade para a correção dos contribuintes de boa-fé, sempre que leis dúbias gerarem mais problemas que soluções. O princípio da moralidade pública constitui-se, pois, no mais relevante princípio a ser seguido pelos agentes do erário, em suas relações com o contribuinte.³⁹⁹

Logo, a legalidade cuida da adequação da atividade administrativa com o ordenamento jurídico posto que concede ao administrador os pontos de partida do processo de concretização da função administrativa. Na moralidade, busca-se delimitar a atividade administrativa segundo a moral administrativa, essa moral institucionalizada que procura dar sentido e coerência ética a ação da administração pública.⁴⁰⁰

Ou seja, sempre que em matéria administrativa se verificar que o comportamento da Administração ou do administrado que com ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e de equidade, a idéia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa.⁴⁰¹

Veja-se a posição de LUCIANO FERRAZ, que faz uso da doutrina de PAULO NEVES DE CARVALHO:

A sociedade tem direito a governo honesto (Paulo Neves de Carvalho). A moralidade pública constitui preocupação das mais imediatas e cruciais da sociedade brasileira. E assim deve ser porque a reaproximação entre Direito e ética é a própria razão de ser da moderna concepção da Teoria Geral do

³⁹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 16-20.

³⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 21.

⁴⁰⁰ FRANÇA, Vladimir da Rocha. “Considerações sobre o controle de moralidade dos atos administrativos”, *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 774, abr. 2000, p. 114

⁴⁰¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 70.

Direito. [...] Percebe-se que embora o direito não se confunda com a moral, imposições inerentes à ordem moral também se afirmam como imperiosas à ordem jurídica. Na verdade, entre os campos do Direito e da moral, por intermédio do princípio da moralidade, estabelecem-se interseções: a sociedade cultiva valores que se impõem como autolimitações aos indivíduos *per se*, nutrindo a retidão de seus comportamentos autônomos na linha das exigências heterônomas próprias ao Direito. Na seara administrativa, condutas legalmente irrelevantes, mas que abalroem o campo da moralidade são e têm de ser consideradas antijurídicas, justamente porque o conteúdo ético dessas condutas obriga o administrador a divisar o justo do injusto, o honesto do desonesto.⁴⁰²

Grande parte dos autores que se dedicou ao exame do princípio da moralidade viu-se obrigado a reconhecer a dificuldade de sua definição. Como salienta ODETE MEDAUAR, o princípio da moralidade administrativa é de difícil expressão verbal. A doutrina busca apreendê-lo, ligando-os a termos e noções que propiciem seu entendimento.⁴⁰³

É complexa a identificação da expressão constitucional desse princípio. Entre as formas abarcadas pela moralidade administrativa estaria a probidade administrativa, que consiste na obrigação de agir com honestidade na Administração Pública. Entretanto, a moralidade administrativa abrange uma orientação comportamental que não se restringe exclusivamente ao campo da honestidade. Daí a importância na abordagem do tema, que não tem sido devidamente enfrentado pela doutrina nacional.

Parte da doutrina chega a afirmar que em nenhum caso se terá situação em que o princípio da moralidade será violado de forma independente, sendo certo, por outro lado, que sempre que violados outros princípios ele também poderá ser considerado violado.

CELSO RIBEIRO BASTOS é um dos autores que aplaude a positivação no texto constitucional do princípio da moralidade, mas observa as dificuldades envolvidas na sua aplicação:

Embora, portanto, seja inteiramente louvável o intuito do Texto Constitucional em coibir o mais possível os abusos que ocorrem em muitos setores da atuação administrativa, o mérito daí advindo sofre o risco de esvaziamento diante das eventuais consequências da falta de objetivação que possa cercar a utilização desse conceito (moralidade). O que a doutrina tem afirmado afigura-se-nos insuficiente para dar o mínimo de precisão ao vocábulo. Dizer, como ela faz, que é o conjunto de regras que vigoram no interior da Administração, e que, portanto, tratar-se-ia de uma moral já juridicizada, ainda assim é forçoso reconhecer que nem sempre essas regras são de fácil evidenciação. Dizer que a moralidade está intimamente relacionada com a mera intenção do agente também não nos parece fornecer critérios seguros para, em cada caso, dirimir-se se houve ou não lesão à moralidade. A dificuldade, pois, reside no encontro de um espaço jurídico específico para a moralidade administrativa que não esteja coberto pela impessoalidade e pela finalidade. A inovação de um difuso princípio da moralidade pode na verdade escamotear um ingresso que até então não tem sido aceito pelo Poder Judiciário no mérito do ato administrativo. Quer-nos parecer que esta não tenha sido a intenção do texto, nem corresponda a uma aspiração doutrinária do nosso direito que tem sabido sempre acatar as distinções entre administrar e exercer a jurisdição.⁴⁰⁴

⁴⁰² FERRAZ, Luciano. “Direito Administrativo”. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). Curso Prático de Direito Administrativo. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 15.

⁴⁰³ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 148.

⁴⁰⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 59-60.

No mesmo sentido, para AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO em nenhuma hipótese o ato praticado pela autoridade administrativa com respeito aos princípios da legalidade, impessoalidade e proporcionalidade poderá ser objeto de contestação por imoral. De acordo com o professor carioca:

Seja praticado com volitividade, ou com mera subjetividade, o ato administrativo sempre poderá ser inquinado de contrariar a lei, por mero erro de ofício ou por abuso ou desvio de poder, o que, se for devidamente demonstrado, levará à sua invalidação. Como a moral aborda o foro íntimo da pessoa, ou seja, a intenção que motiva a pessoa a ter um determinado comportamento, não vejo como se possa invalidar um ato da administração fazendária, a título de contrariar a moral, se o mesmo não contiver alguma ilegalidade, que, por si só, pode ser causa da invalidade.⁴⁰⁵

Todavia, a despeito desse entendimento de parte da doutrina, a moralidade administrativa, ainda que tenha maior abstração, tem grande importância para proteção da confiança do administrado (e contribuinte), por ter como escopo, além da conduta da Administração de acordo com a ética, que prevaleça um estado de confiabilidade e estabilidade nas relações entre a Fazenda e os contribuintes. De acordo com esse entendimento, confira-se o que diz LUCIA VALLE FIGUEIREDO: “o princípio da moralidade deverá corresponder ao conjunto de regras de conduta da administração que, em determinado ordenamento jurídico, são considerados ‘standarts’ comportamentais que a sociedade deseja e espera”.⁴⁰⁶

GABRIEL LACERDA TROIANELLI após mencionar acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que utilizou, como um de seus fundamentos, o princípio da moralidade, conclui no sentido de que

em que pese a dificuldade de se estabelecer, abstratamente, uma regra de aferição da moralidade administrativa, é possível, em cada caso concreto, saber se determinado ato administrativo terá, ou não, violado o princípio da moralidade por meio da ofensa a alguma de suas manifestações, como as regras da lealdade e boa-fé.⁴⁰⁷

A relação da confiança, boa-fé e segurança-jurídica com a moralidade consta de boa parte da doutrina pátria. A própria Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e possui aplicação nos três poderes em suas funções administrativas (artigo 1º, § 1º), impõe o dever de obediência à moralidade na

⁴⁰⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “O Processo Administrativo Fiscal e os Princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência da Administração Pública”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 2º Volume*. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 11-15.

⁴⁰⁶ FIGUEIREDO, Lucia Valle. “O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 425.

⁴⁰⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*, 4º vol., São Paulo: Dialética, 1999, p. 72.

administração pública (artigo 2º, *caput*) e alude à necessidade de “*atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa fé*” (artigo 2º, parágrafo único, inciso V).

Segundo HUMBERTO ÁVILA:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas. Estas estabelecem um ideal de coisas a ser buscado e, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim. Por exemplo, o princípio da moralidade estabelece um estado de confiabilidade, honestidade, estabilidade e continuidade nas relações entre o poder público e o particular, para cuja promoção são necessários comportamentos sérios, motivados, leais e contínuos.⁴⁰⁸

Além disso, afirma que o princípio da moralidade possui um significado particular no Direito Tributário. Ele limita a atividade administrativa em vários aspectos. Importantes são, especialmente, as limitações decorrentes dos princípios da boa-fé e da proteção da confiança.⁴⁰⁹

Outrossim, para EGON BOCKMANN MOREIRA na relação de administração o princípio da boa-fé consubstancia *dever* de comportamento leal e honesto. Não basta mero cumprimento impensado e automático da letra da lei. Muito menos seria possível a burla à moralidade, através de interpretação legal de má índole. As peculiaridades de cada um dos vínculos jurídicos entre particulares e Administração devem ser levadas em consideração, de molde a não se frustrar expectativas legítimas. O princípio da boa-fé baseia-se na confiança no comportamento alheio, que possui dois componentes: ética e segurança jurídica. As pessoas não de receber tratamento honroso e equânime, baseado na justa e usual compreensão que cada caso concreto contempla. A boa-fé impõe a supressão de surpresas, ardis ou armadilhas. Ao contrário, a conduta administrativa deve guiar-se pela estabilidade. Não se permite qualquer possibilidade de engodo – seja ele direto e gratuito, seja indireto, visando à satisfação de interesse secundário da Administração.

Do princípio da boa-fé deriva, quando menos, o seguinte: (a) interdição ao abuso de direito (excesso no exercício de prerrogativas legítimas); (b) proibição ao *venire contra factum proprium* (conduta contraditória, dissonante do anteriormente assumido, ao qual havia se adaptado a outra parte e que tinha gerado legítimas expectativas); (c) proibição à inação inexplicável e desarrazoada, vinculada a exercício de direito, que gera legítima confiança da outra parte envolvida (a conduta contraditória é uma omissão); (d) vedação à defesa de nulidades puramente formais (supervalorização da forma dos atos, em detrimento de seu conteúdo perfeito); (e) inaplicação do *tu quoque* (não se pode, simultaneamente, violar normas

⁴⁰⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38.

⁴⁰⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 310-311.

e exigir de terceiros o seu cumprimento, pois somente a fidelidade jurídica pode exigir fidelidade jurídica).⁴¹⁰

LUCIANO FERRAZ também faz essa correlação. É ver:

Bona fide: [...] Trata-se de princípio correlato ao da moralidade, fundamentalmente porque relacionado com aspectos éticos da conduta administrativa. [...] A perspectiva externa da boa-fé relaciona-se com o dever de lealdade e honestidade inerente às condutas administrativas, vinculando-se, pois, a aspectos de segurança jurídica (proteção à confiança). Se a Administração Pública estabelece ou possui determinado padrão de comportamento administrativo, a presunção é de que o faz no cumprimento do ordenamento jurídico. Daí as expectativas de conduta idêntica (impeditivo do *venire contra factum proprium*) e de preservação o quando possível da validade e eficácia dos atos administrativos que repercutam na esfera de terceiros (*favor acti*).⁴¹¹

De mais a mais, cumpre trazer à baila os ensinamentos de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

Princípio da moralidade. De acordo com ele, a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio Direito, configurando *ilicitude* que assujeita a conduta viciada a invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de *pauta jurídica*, na conformidade do art. 37 da Constituição. Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da *lealdade* e *boa-fé* [...]. Segundo os cânones da lealdade e da boa-fé, a Administração haverá de proceder em relação aos administrados com sinceridade e lhanza, sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos. Por força mesmo destes princípios da lealdade e boa-fé, firmou-se o correto entendimento de que orientações firmadas pela Administração em dada matéria não podem, sem prévia e pública notícia, ser modificadas em casos concretos para fins de sancionar, agravar a situação do administrado ou denegar-lhes pretensões, de tal sorte que só se aplicam aos casos ocorridos depois de tal notícia.⁴¹²

Por fim, vale a transcrição da doutrina de JOÃO BOSCO COELHO PASIN que, ao examinar o texto do Parecer nº 1.087 entendeu que a tese ofende, além da moralidade e segurança jurídica, a eficiência administrativa. *In verbis*:

O referido parecer possibilita o incremento do tempo e dos gastos com a resolução da controvérsia em matéria tributária, porque sendo a decisão favorável ao cidadão-contribuinte – e, por suposto, prejudicial ao Estado-Fiscal – a Fazenda Pública poderá recorrer ao Poder Judiciário. É dizer, o procedimento administrativo – uma opção, que em absoluto não vincula o comportamento do cidadão contribuinte – de nada valerá, caso o Poder Judiciário reforme a decisão do Conselho de Contribuintes.

Parece-me, ainda, contraditório que subsista algum tipo de interesse da Procuradoria da Fazenda Nacional – quem participa e acompanha ativamente o procedimento administrativo – em promover – em verdade, com a parte vencida – qualquer ação de revisão da decisão administrativa, junto ao Poder Judicial.

A moralidade institucional, também, foi afrontada pelo Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional 1.087. É latente, pois, que a medida tomada reduz o grau de segurança jurídica das relações entre os cidadãos-contribuintes e o Estado-Fiscal, uma vez que rompe com uma possibilidade – anteriormente,

⁴¹⁰ MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo administrativo: princípios constitucionais e a Lei 9.784/99*. São Paulo: Malheiros, 2000, pp. 90-91

⁴¹¹ FERRAZ, Luciano. “Direito Administrativo”. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 14.

⁴¹² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 89-90.

albergada pelo ordenamento jurídico brasileiro – de se alcançar a definitividade da lide tributária em sede de procedimento administrativo.⁴¹³

Ainda, importa assinalar que, influenciada pela Carta dos direitos fundamentais da União Européia, e na esteira da idéia da constitucionalização de todo o direito e poderes constituídos, parte da doutrina administrativista contemporânea postula a existência de um verdadeiro direito fundamental à boa administração pública, o qual compreenderia, em sua definição, a plena observância de cada um dos princípios e cláusulas gerais a ela respeitantes. Nessa medida, o caráter vinculante e inquebrantável da boa-fé no exercício da administração – a moralidade – queda-se ainda mais evidente.

a) A segurança jurídica, a boa-fé e proteção da confiança do administrado

Identificada a estreita relação entre a moralidade administrativa e os princípios da boa-fé e da proteção da confiança, é sempre oportuno tecermos considerações sobre eles.

Noticia a professora MISABEL DERZI⁴¹⁴ que ROLAND KREIBICH, em obra profunda sobre o princípio da segurança jurídica, explica que alguns juristas alemães utilizam a expressão boa-fé como sinônima de proteção da confiança e, outros, como KRIEGER, THIEL, etc., consideram a proteção da confiança como um resultado ou consequência legal da boa-fé; há aqueles ainda, como MATTERN, que sobrepõem o princípio da proteção da confiança, para eles mais abrangente, ao princípio da boa-fé.

Ela aponta que, para KREIBICH, existem aplicações inerentes ao princípio da proteção da confiança, que não têm relação direta com a boa-fé, quais sejam: a) a irretroatividade das leis; b) a obrigatoriedade do cumprimento de promessas e de prestação de informações; c) a proteção contra a quebra ou modificação de regras administrativas; d) a proteção contra a modificação retroativa da jurisprudência; e e) a garantia da execução de planos governamentais. Acrescenta que, em geral, prevalece a concepção dominante nos tribunais superiores daquele país, de que o princípio da proteção da confiança deve ser considerado princípio mãe, deduzido do Estado de Direito, através da segurança.

⁴¹³ PASIN, João Bosco Coelho. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 417.

⁴¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. “A irretroatividade do Direito, a Proteção da Confiança, a Boa-fé e o RE nº 370.682-SC”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 11, Dialética, São Paulo: 2007, p. 322.

Dessa forma, conclui que, em toda hipótese de boa-fé existe confiança a ser protegida, o que significa que uma das partes, por meio de seu comportamento objetivo criou confiança em outra que, em decorrência da firme crença na duração dessa situação desencadeada pela confiança criada, foi levada a agir ou manifestar-se externamente, frustrando-se em suas expectativas. A divergência entre o princípio da proteção da confiança e o da boa-fé se deve ao fato de que o primeiro, por ser mais abrangente, aplica-se às situações gerais, abstratas e àquelas concretas; já o segundo, somente alcança uma situação jurídica individual e concreta, ou seja, alcança não as leis e os regulamentos normativos, mas apenas os atos administrativos individuais e as decisões judiciais.

Segundo DERZI, KREIBICH define o princípio da boa-fé como um princípio jurídico em geral (universal), válido para todas as áreas jurídicas, sendo direito não escrito, que exige um comportamento leal e confiável de todos os envolvidos em uma relação jurídica concreta, e que, sendo ainda expressão da idéia da proteção da confiança no Direito Constitucional, através da segurança jurídica, decorre do Estado de Direito e da idéia de justiça, que lhe determinam o sentido.

É certo que a boa fé, a segurança jurídica e a proteção à confiança são idéias que correlacionam. Todavia, ao longo do tempo, foram se diferenciando, sem perder certa identidade. ALMIRO DO COUTO E SILVA leciona que

a boa fé é noção que, desde o mundo romano, se firmou predominantemente no direito privado, quer no sentido subjetivo, tal como aparece, por exemplo, na posse *ad usucapionem*, quer no sentido objetivo, que começa a ser modelado nas *actiones bonae fidei*, e que diz respeito à lealdade, correção e lisura do comportamento das partes reciprocamente. Nessa segunda acepção, de boa fé objetiva, foi ela recebida no Código Civil Alemão, que abriu caminho para que outros códigos civis igualmente a acolhessem, como o brasileiro. Conquanto a boa fé objetiva tenha um relevo maior no campo do direito das obrigações, especialmente em razão do vasto espectro de deveres anexos que a ela se vinculam e do papel que desempenha como base teórica da culpa *in contrahendo* da responsabilidade pré e pós-negocial, é irrecusável, modernamente, sua importância em todo o território do direito privado. Mas não só. Sua influência estende-se também ao direito público, podendo ser percebida muito marcadamente nos contratos administrativos e na responsabilidade pré-negocial do Estado.⁴¹⁵

Para COUTO E SILVA, a segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva. A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos

⁴¹⁵ COUTO E SILVA, Almiro do. “O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção da Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99)”, in *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, nº 2, abril/maio/junho de 2005, Salvador, disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-2-ABRIL-2005-ALMIRO%20DO%20COUTO%20E%20SILVA.pdf>>, acesso em 21.05.2011.

legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada. Tal proteção está incorporada em nossa tradição constitucional e dela expressamente cogita a Constituição no art. 5º, XXXVI. A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas relativamente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação. Modernamente, no direito comparado, a doutrina prefere admitir a existência de dois princípios distintos, apesar das estreitas correlações existentes entre eles. Falam os autores, assim, em princípio da segurança jurídica quando designam o aspecto objetivo da estabilidade das relações jurídicas, e em princípio da proteção à confiança, quando aludem ao aspecto subjetivo.

Prossegue o professor aduzindo que a proteção da confiança (a) impõe ao Estado limitações na liberdade de alterar sua conduta e de modificar atos que produziram vantagens para os destinatários, ou (b) atribui-lhes consequências patrimoniais por essas alterações, sempre em virtude da crença gerada nos beneficiários e que, no direito alemão e, por influência deste, também no direito comunitário europeu, segurança jurídica é expressão que geralmente designa a parte objetiva do conceito, ou então simplesmente o princípio da segurança jurídica, enquanto a parte subjetiva é identificada como proteção à confiança (direito germânico) ou proteção à confiança legítima (direito europeu). Tais princípios são destinados à manutenção do *status quo* e a evitar que as pessoas sejam surpreendidas por modificações do direito positivo ou na conduta do Estado. É certo que o futuro não pode ser um perpétuo prisioneiro do passado, nem podem a segurança jurídica e a proteção à confiança se transformar em valores absolutos, capazes de petrificar a ordem jurídica, imobilizando o Estado e impedindo-o de realizar as mudanças que o interesse público estaria a reclamar. Mas, de outra parte, não é igualmente admissível que o Estado seja autorizado, em todas as circunstâncias, a adotar novas providências em contradição com as que foram ele próprio impostas, surpreendendo os que acreditaram nos atos do Poder Público.

Sobre o tema, observa CANOTILHO, que

O homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e da proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito. Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção de confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjectivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos.⁴¹⁶

⁴¹⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Almedina, Coimbra: 2000, p. 256.

Podemos concluir, portanto, que o princípio da segurança jurídica relaciona-se, mas não se confunde com o da proteção da confiança. De fato, aquele representa uma exigência de possibilidade de previsão pelos administrados, acerca dos efeitos jurídicos dos seus atos, de forma que possam ter uma expectativa a mais precisa possível acerca dos direitos, deveres, poderes, enfim, das situações jurídicas que poderão titularizar. Essa possibilidade só interessa quando se reflete no ânimo subjetivo do cidadão, surgindo daí a idéia de proteção da confiança.⁴¹⁷ Com a segurança jurídica, outorga-se ao administrado uma garantia de estabilidade das normas jurídicas e dos critérios utilizados na interpretação dos textos normativos, fatores que proporcionam ao cidadão um sentimento de confiança no Direito vigente e no modo da sua interpretação dos textos normativos, de maneira que poderá não apenas prever e calcular as consequências jurídicas dos comportamentos que vier a adotar, como acreditar também no prolongamento dessa situação de estabilidade no tempo.

Em complemento, vale destacar a posição de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO no sentido de que a segurança jurídica diz respeito à previsibilidade e a certeza de que a lei será aplicada pela Administração e pela jurisdição às situações da vida tal e qual vêm sendo aplicada, como de conhecimento geral, a permitir que o jurisdicionado planeje e ordene os seus comportamentos com confiança na lei, supondo que numa comunidade jurídica deve imperar a boa-fé como regra de decisão de todos os seus partícipes.⁴¹⁸

Por tudo isso, percebe-se que toda atividade da Administração Pública determina que esta se conduza de forma proba e honesta, sempre com o intuito de realizar uma finalidade

⁴¹⁷ Sobre o assunto, assim se posiciona Luciano Ferraz: “a doutrina nacional e a estrangeira anotam que a incidência do princípio da segurança jurídica (*lato sensu*), como derivação do princípio do Estado de Direito, relaciona-se com os seguintes temas: a) Irretroatividade das leis e demais atos estatais, bem assim de interpretações já realizadas pelos órgãos administrativos e judiciais acerca da legislação aplicável; b) Dever de o Estado dispor sobre regras transitórias em razão de alterações abruptas de regimes jurídicos setoriais (v.g., ordem econômica, exercício profissional, servidores públicos); c) Responsabilidade pré-negocial do Estado (v.g., direito à contratação dos vencedores de licitação; direito à nomeação dos aprovados em concursos públicos); d) Responsabilidade do Estado pelas promessas firmes feitas por seus agentes, notadamente no âmbito do planejamento econômico; e) Manutenção no mundo jurídico de atos administrativos inválidos. No primeiro desses temas – irretroatividade das leis e atos estatais (direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada) – revela-se o aspecto objetivo do princípio da segurança jurídica. Nos demais [...] revela-se o aspecto subjetivo do princípio, que, no particular, intitula-se princípio da proteção à confiança ou da confiança legítima” (FERRAZ, Luciano. “Segurança Jurídica Positivada: Interpretação, Decadência e Prescritibilidade”. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 22, junho, julho, agosto, 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-22-JUNHO-2010-LUCIANO-FERRAZ.pdf>> Acesso em: 02/02/2012).

⁴¹⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “A modulação dos efeitos temporais das decisões constitucionais em matéria tributária”, In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 12, Dialética, São Paulo: 2008, p. 465.

pública, trilhada por caminhos necessários e úteis à consecução dos seus objetivos.⁴¹⁹ A Administração deverá proceder com sinceridade e honestidade, sendo-lhe proibido comportamento astucioso, malicioso, para minimizar o exercício de direito por parte dos cidadãos. O comportamento do administrador deve se pautar na boa-fé, procurando sempre o bem-estar da sociedade.

Assim, por uma questão de lealdade entre o Fisco e os contribuintes, objetivando o melhor relacionamento entre as partes, se vencida na esfera administrativa, não pode a Administração se insurgir contra decisão proferida por ela própria levando o conflito para o Poder Judiciário. Tal atitude representaria um atentado à moralidade administrativa, à confiança no processo administrativo, uma vez que o desfecho favorável ao contribuinte foi definido pela própria Administração.

Em outras palavras, o cidadão confia na decisão administrativa e a reconhece como legítima e justa. Voltar-se contra sua própria conclusão é uma conduta desonesta por parte da Administração. A Fazenda Pública não pode se olvidar que, nos dizeres de CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, “*a exigência da moralidade administrativa firmou-se como um dos baluartes da confiança do povo no próprio Estado*”, passando a ser “*não apenas Direito, mas direito público subjetivo do cidadão: todo cidadão tem direito ao governo honesto*”.⁴²⁰

2.2.5. Aspecto Administrativo

Cumprir verificar, agora, sob o enfoque específico do Direito Administrativo, que a Fazenda Pública não poderá ir a juízo visando à anulação da decisão administrativa pró-contribuinte. Dessa forma, analisaremos a questão do papel dos Conselhos de Contribuintes e a “coisa julgada administrativa”.

⁴¹⁹ Segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, “a Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos. Violá-los implicará violação ao próprio Direito, configurando ilicitude que assujeita a conduta viciada a invalidação, porquanto tal princípio assumiu foros de pauta jurídica, na conformidade do art. 37 da Constituição. Compreendem-se em seu âmbito, como é evidente, os chamados princípios da lealdade e boa-fé...” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 109).

⁴²⁰ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 190.

2.2.5.1. A “coisa julgada administrativa”

O processo administrativo consubstancia-se na garantia do contribuinte, se insatisfeito com as decisões da Administração, poder impugná-las, submetendo-as a uma análise pela própria Administração, que terá oportunidade, então, de rever os seus atos e adequá-los à legalidade, com a observância de todos os princípios e regras processuais existentes.

O julgamento proferido no bojo da própria Administração não decorre de mera conveniência administrativa, podendo ser caracterizado como um ato de conteúdo judicante, que põe termo ao processo administrativo fiscal.

As decisões nessa espécie de processo administrativo são atos vinculados com conteúdo jurisdicional. Nada obstante, não se confundem com os atos judiciais próprios do Poder Judiciário. São atos vinculados, eis que as decisões exaradas são produto da solução definitiva da controvérsia entre o Fisco e o contribuinte, levadas a efeito pela própria Administração Fiscal.

Diante de tal consideração, há, porém, que se questionar se a coisa julgada, como um instituto processual⁴²¹ que confere à decisão o caráter da imutabilidade, impedindo que a pretensão objeto do julgado seja renovada em juízo, pode ser observada no âmbito do processo administrativo fiscal, tendo em vista que a Constituição da República consagrou o princípio da jurisdição única, conferindo ao Poder Judiciário, em regra,⁴²² o monopólio desta função.

Passemos, portanto, a analisar a existência da “coisa julgada” no âmbito do processo administrativo fiscal e sua conseqüente possibilidade de revisão pelo Poder Judiciário, o que implica reconhecer ou não o efeito vinculante atribuído à decisão administrativa.

Para alguns autores, a coisa julgada não estaria presente no processo administrativo, em atendimento ao que preceitua o princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV, CR/88), da ampla defesa (art. 5º, LV, CR/88) e da isonomia (art. 150, II, CR/88). Aduzem, ademais, que a coisa julgada é a característica de uma decisão proferida por uma autoridade que

⁴²¹ O art. 467, do Código de Processo Civil, denominou “coisa julgada material” a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

⁴²² Como é cediço, as funções dos Poderes da República não são exclusivas. Conforme nos ensina Miguel Seabra Fagundes “o Estado, uma vez constituído, realiza seus fins através de três funções em que se reparte sua atividade: legislação, administração e jurisdição. A função legislativa liga-se aos fenômenos de formação do Direito, enquanto as outras duas, administrativa e jurisdicional, se prendem à fase de sua realização. Legislar (editar o Direito Positivo), administrar (aplicar a lei de ofício) e julgar (aplicar a lei contenciosamente) são três fases da atividade estatal, que se completam e que a esgotam em extensão. O exercício dessas funções é distribuído pelos órgãos denominados Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário. É de notar, porém, que cada um desses órgãos não exerce, de modo exclusivo, a função que nominalmente lhe corresponde, e sim tem nela a sua competência principal ou predominante” (cfr. FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 1910, 7ª ed. atual. por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 3-4).

tem competência legal de dirimir terminativamente um litígio, ou um conflito de interesses, entre duas ou mais pessoas, isto é, a decisão que finaliza ou encerra o litígio sem que caiba mais algum recurso jurídico para modificá-la.⁴²³

Ou seja, segundo esta corrente doutrinária tanto o contribuinte como a Administração Pública poderão ingressar em juízo a fim de que o Poder Judiciário anule as decisões dos órgãos de julgamento administrativo.

Defendendo o direito de a Fazenda Pública recorrer ao Poder Judiciário, invocam, ainda, a Súmula nº 473 do Supremo Tribunal Federal,⁴²⁴ cujo teor pode ser observado no art. 53⁴²⁵ da Lei nº 9.784/1999, ao disciplinar o processo administrativo tributário no âmbito federal.

Contudo, a despeito de tais fundamentações, tal corrente não merece prevalecer.

É verdade que o termo *coisa julgada* não pode ser usado como atributo de uma decisão administrativa, pois, realmente, é o Poder Judiciário que dará a última palavra sobre determinado conflito de interesses. A *res iudicata* é uma qualidade da decisão judicial, implicando em sua imutabilidade.

Por seu turno, a decisão proferida no âmbito administrativo, não se torna, em qualquer hipótese, imutável. É direito inquestionável do contribuinte o ingresso em juízo se insatisfeito com a decisão proferida no processo administrativo fiscal. Outrossim, ainda que favoráveis aos contribuintes, as decisões administrativas, como atos administrativos que são, podem ser submetidas à apreciação do Poder Judiciário via Ação Popular ou Ação Civil Pública, caso eivadas de nulidades, conforme se verá adiante. O que não se pode admitir é que a própria Administração se insurja contra tal decisão e ingresse em juízo para reformá-la, buscando uma nova interpretação dos fatos e da legislação aplicada.

Assim, dado o caráter vinculante da decisão administrativa somente para a Administração Pública, é melhor falar em preclusão de efeitos internos e externos, e não na “coisa julgada administrativa”. Nesse sentido, anota ALBERTO XAVIER que tanto a irreversibilidade quanto a inimpugnabilidade operam, em relação aos atos em causa, uma eficácia preclusiva. Os limites ao poder de reexame ou reapreciação da situação tributária que é

⁴²³ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 3., p. 9.

⁴²⁴ Súmula nº 473 do STF: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada em todos os casos a apreciação judicial”.

⁴²⁵ “Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos”.

objeto do procedimento de lançamento têm a natureza de preclusões processuais: preclusões processuais internas, se respeitam aos poderes de reapreciação do ato no próprio procedimento em que foi praticado; preclusões processuais externas, se respeitam aos poderes de reapreciação em processo ulterior e distinto, administrativo ou judicial.⁴²⁶

Há autores, contudo, que utilizam impropriamente⁴²⁷ o termo “coisa julgada administrativa” para se referir à definitividade da decisão para a Administração. É o caso de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO:

Ressalte-se que a chamada “coisa julgada administrativa” abrange a irrevogabilidade do ato, mas sua significação é mais extensa. Com efeito, nela se compreende, além da irrevogabilidade, uma irretratabilidade que impede o questionamento do ato na esfera jurídica, ao contrário da mera irrevogabilidade, que não proíbe à Administração impugnar em juízo um ato que considere ilegal e não mais possa rever na própria esfera. Inversamente, seu alcance é menos extenso do que da coisa julgada propriamente dita. Com efeito, sua definitividade está restrita a ela própria, Administração, mas terceiros não estão impedidos de buscar judicialmente a correção do ato. [...] A coisa julgada administrativa, consoante entendemos, diz respeito unicamente a situações nas quais a Administração haja decidido contenciosamente determinada questão – isto é, em que tenha formalmente assumido a posição de aplicar o Direito a um tema litigioso; portanto, também, com as implicações de um contraditório. Aliás, nisto se exhibe mais uma diferença em relação à simples irrevogabilidade, que, como visto, estende-se a inúmeras outras hipóteses. Toda vez que a Administração decidir um dado assunto em última instância, de modo contencioso, ocorrerá a chamada “coisa julgada administrativa”. A ocorrência deste fenômeno é particularmente óbvia em face de decisões de órgãos colegiais em que há participação dos administrados, e que a lei estruturou deste modo para a solução de litígios entre a Administração e os particulares, buscando imparcialidade na apreciação da matéria. Também por isto, diga-se de passagem, deve-se entender que, salvo indisputável ressalva legal em contrário, a autoridade unipessoal alocada em patamar superior (não importa quão alto seja seu escalão) não pode rever ou determinar a revisão do decidido pelo órgão colegial, pois a colegialidade e a participação do administrado, evidentemente, foram instituídas na pressuposição de que esta é a estrutura que confere a habilitação ideal para enfrentamento das questões que lhes hajam sido afetas.⁴²⁸

Grosso modo, portanto, uma vez que são vinculantes e imutáveis para a Administração a decisão desfavorável proferida pelos órgãos judicantes administrativos, eis que privada de meios jurídicos para reabrir o debate perante o Poder Judiciário, podemos concluir que tais decisões têm força similar à de “coisa julgada formal”.

Vale destacar o antigo acórdão proferido pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário 682.253/PR, publicado no Diário de Justiça em 08/05/1970, quando se entendeu, à unanimidade, que “a decisão proferida pela autoridade

⁴²⁶ XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 584.

⁴²⁷ Valdir de Oliveira Rocha prefere utilizar o termo “coisa decidida administrativa”. Assim, leciona que “a Administração estará obrigada a observar a coisa decidida administrativa, isto é, aquela que resulta de decisão definitiva tirada em processo administrativo. A uma, porque sem o processo o ato administrativo não será válido; a duas, porque não respeitar a coisa julgada administrativa atenta contra o princípio da moralidade administrativa; a três (que reitera a duas) porque o Poder Público não pode simular processo a engodar o administrado” (ROCHA, Valdir de Oliveira. *O novo processo administrativo tributário*. São Paulo: IOB, 1993, p. 35).

⁴²⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 426.

fiscal, embora de instância administrativa, tem, em relação ao Fisco, força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando gerou aquela decisão direito subjetivo para o contribuinte”.

Por seu turno, a Súmula nº 473 do STF ou o art. 53 da Lei nº 9.784/99 demonstram exatamente a existência da impropriamente denominada “coisa julgada administrativa”. Os referidos dispositivos, ao mesmo tempo que reconhecem a possibilidade de revisão de uma decisão administrativa por iniciativa da Fazenda, estabelecem limites para tanto, a saber, ato administrativo eivado de vício da ilegalidade ou por conveniência e oportunidade administrativa, condicionados ao respeito dos direitos adquiridos. Deste modo, limitando a possibilidade de revisão do ato por iniciativa da Administração, torna-se expressa e inquestionável a garantia legal da “coisa julgada administrativa”.⁴²⁹

Podemos concluir, destarte, que a decisão proferida no processo administrativo fiscal, pró-contribuinte, vincula a Administração, até porque é ato da própria Administração, mas não vincula o contribuinte, que poderá se valer da garantia do livre acesso ao Judiciário, cabendo a este o controle último da legalidade.

2.2.5.2. Desvalorização do Processo Tributário Administrativo

Relembre-se a lição de RUY BARBOSA, tantas vezes repetida por GERALDO ATALIBA: “*o que a Constituição dá com a mão direita, não a retira com a esquerda*”. De que adianta o direito à utilização do processo administrativo, e as diversas garantias constitucionais, se a Administração ignora suas próprias decisões definitivas, passando a promover medida judicial anulatória, com o intuito de fazer prevalecer um objetivo meramente financeiro?⁴³⁰

⁴²⁹ Essa é a posição de Schubert de Farias Machado. Ao tratar do art. 53, da Lei n.º 9.784/99, conclui que: “Essa norma, todavia, não dispõe contra e sim dá uma clara conformação à coisa julgada administrativa. De fato, ao estabelecer os limites para a ação revisora da Administração, a lei veda que a revisão se dê fora desses ditames. Tratando do ato administrativo nulo por vício de ilegalidade, dispõe a lei que dele não se origina direito. Por ser ilegal reclama revisão. Nesses casos não se pode mesmo falar de coisa julgada administrativa, posto que o ato nulo não pode ser definitivo. Ao tratar da revogação do ato administrativo, por motivo de conveniência ou oportunidade, a referida lei determina, entretanto, que a revogação não pode ocorrer com prejuízo dos direitos adquiridos. Por isso, a decisão formalmente válida que encerra o processo administrativo, quando assegure direitos ao administrado, não pode mais ser revogada. Resta precluso o direito da Administração fazê-lo. É expressa a garantia legal da coisa julgada administrativa.” (cfr.: MACHADO, Schubert de Farias. “A decisão definitiva no processo administrativo tributário e o ingresso da Fazenda Pública em juízo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, 2002, p. 104).

⁴³⁰ MELO, José Eduardo Soares de. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 197.

A conclusão do Parecer nº 1.087/2004 da PGFN em considerar possível que a Procuradoria da Fazenda Nacional questione, perante o Poder Judiciário, as decisões proferidas em última instância pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, nos traz a seguinte indagação: para que serviria, então, o processo administrativo?

Ora, o sentido em se percorrer todo o procedimento administrativo, adiando-se a discussão judicial, é justamente a expectativa de que o conflito seja analisado por um corpo técnico de julgadores e que eventual decisão favorável ao contribuinte seja definitiva.

Admitir-se que as decisões dos Conselhos de Contribuintes, favoráveis aos contribuintes, possam ser impugnadas através de ação judicial promovida pela Fazenda Pública, é desprestigiar por completo as decisões administrativas, decretando-se, por conseguinte, a inutilidade de tais julgamentos. É o que assevera JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO:

A ação judicial representaria a fálência do processo administrativo, que passaria a constituir uma mera fantasia de garantia constitucional do contribuinte, na medida em que, por razões de mera conveniência financeira, a Fazenda viria a ignorá-lo se e quando entendesse oportuno.⁴³¹

Com efeito, em sendo possível referido ingresso da Fazenda Pública em Juízo, os órgãos administrativos judicantes passariam a ser, na prática, apenas mais uma instância, praticamente desprezível, já que suas decisões nada significariam. Vale dizer, a conclusão do Parecer torna tais órgãos inúteis, uma vez que lhes retira a razão de sua existência, qual seja, dizer a palavra final da Administração acerca da validade do lançamento tributário.⁴³²

2.2.6. Aspecto Processual

Dentre os enfoques analisados para se demonstrar a impossibilidade de a Fazenda Pública ingressar em juízo com o objetivo de reformar a decisão administrativa definitiva, o aspecto processual revela-se como um dos mais evidentes. Sob o ponto de vista lógico-formal, não há como se instaurar a relação jurídico-processual na pretensa ação da Fazenda Pública seja

⁴³¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 282.

⁴³² Alguns autores entendem, ainda, que as garantias relacionadas ao processo administrativo caracterizam-se como *cláusulas pétreas*, de forma que, qualquer medida que vise sua fragilização é vedada pelo ordenamento. É o caso de Fábio Martins de Andrade que destaca: “E, como se sabe, ‘não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais’. Com muito mais razão, é inconstitucional – e, portanto, nula – qualquer portaria que pretenda fazer com que o processo administrativo seja esvaziado e se torne ineficaz, abolindo de seu funcionamento os princípios reitores da Administração Pública elencados no art. 37, *caput*, da Constituição da República” (ANDRADE, Fábio Martins de. “A inconstitucionalidade e a ilegalidade da Portaria PGFN nº 820/2004”. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 577, 4 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/6287>>. Acesso em: 23/12/ 2011).

pela ausência de réu, seja pela inexistência de condições da ação. Cumpre analisar, portanto, porque é impossível a formação do processo jurisdicional, não havendo como se cogitar a propositura desse tipo de ação pela Fazenda Pública.

2.2.6.1. Capacidade para estar em juízo: ausência de réu

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda é órgão da Administração Tributária que tem como atribuição a aplicação da justiça fiscal no âmbito administrativo, exercendo o autocontrole da legalidade. Integra a estrutura administrativa do Poder Executivo da União, cujo órgão supremo é o Presidente da República. Abaixo do Presidente, há os Ministérios, órgãos de cúpula da Administração Pública, sendo um deles o Ministério da Fazenda, responsável, dentre outras coisas, pela Administração Tributária. No mesmo sentido se dá a organização administrativa dos Estados e Municípios, de modo que as impugnações fiscais propostas pelos contribuintes são apreciadas por órgãos do Poder Executivo do determinado ente político.

Os tribunais administrativos, portanto, não têm personalidade jurídica própria, já que integrados na estrutura administrativa da pessoa política como típicos órgãos da Administração Tributária. Assim, não há como se cogitar a possibilidade de a Fazenda Pública, na pessoa de seu procurador, ir a Juízo pedir a anulação ou reforma de decisão administrativa, pois o órgão que decide administrativamente é o mesmo que ingressaria em Juízo, já que ambas as repartições pertencem ao Ministério da Fazenda (ou secretarias dos Estados-Membros e Municípios, em simetria à organização federal), órgão do Poder Executivo.

Com efeito, não sendo pessoas, não há como tais órgãos figurarem como réus nas ações em que o ente político pretenda anular suas próprias decisões. Carecem os órgãos julgadores administrativos da capacidade para estar em juízo.⁴³³ Vale dizer, é impossível a formação de um processo jurisdicional sem a bilateralidade da relação processual. Só existirá uma parte, qual seja, a própria Fazenda Pública, que não pode ser, ao mesmo tempo, autora e ré.

Mais absurdo ainda é imaginar o contribuinte como réu da pretensa ação de autoria da Fazenda Pública. Isso porque, eventual decisão do órgão julgador administrativo, contrária à pretensão da Fazenda Pública, é de responsabilidade única do órgão julgador. O administrado não contribuiu em nada para o ato considerado lesivo, ensejador da ação. Em outras palavras, é

⁴³³ Art. 7º do Código de Processo Civil: “Toda pessoa que se acha no exercício dos seus direitos tem capacidade para estar em juízo”.

a própria Administração Tributária, através de um órgão seu, que praticou o ato que ela própria, posteriormente, por meio de seu procurador, visa desconstituir.⁴³⁴

Contra essa lógica, os autores que defendem a possibilidade de a Fazenda ingressar em juízo para anulação da decisão administrativa em prol do contribuinte fundamentam-se na distinção entre a “Administração Ativa” e a “Administração Judicante” e na impossibilidade de exercício de poder hierárquico pela primeira sobre a segunda.

Considera AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO que o problema consiste em que não se trata da manifestação de vontade da Administração (ativa), porém de uma decisão proferida pela Administração Judicante ou Contenciosa. No entender do professor carioca, se a Administração (ativa) não é a titular da decisão final proferida no procedimento administrativo litigioso ou contraditório, nada mais natural, e com sentido, que possa utilizar instrumentos jurisdicionais (solução de um litígio, tempestivamente) cabíveis para corrigir um erro na manifestação da vontade da Administração (judicante) que não foi seu.⁴³⁵

Na mesma linha de raciocínio, veja-se o que leciona CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES:

Da mesma forma que o contribuinte, uma vez trancada a instância administrativa, por ter esgotado todos os recursos, pode ainda alegar em Juízo o seu direito, a Administração deveria acolher expressamente na lei o que está implícito, isto é, o seu direito de anular, em Juízo, a decisão do Tribunal Administrativo, da mesma forma que o contribuinte não fica jungido a essa decisão e pode ir a Juízo, discutir o assunto, a Administração teria o mesmo direito. Ela compareceria em Juízo e pleitearia a anulação do acórdão do Conselho de Contribuintes. Não haveria nenhuma estranheza nessa atitude, porque não se tratando de um órgão da Administração, mas de um órgão administrativo, sem subordinação hierárquica, o seu ato, portanto, não poderia ser modificado pela simples atuação da competência hierárquica; não haveria, assim, outro recurso senão a ida a Juízo, para tentar anular o ato perante o Judiciário.⁴³⁶

Contudo, apesar de realizarem atividades de natureza distinta, a Administração Ativa age por imputação volitiva da mesma pessoa jurídica de direito público sob a qual se encontra a chamada Administração Judicante. Conforme demonstrado, nenhuma das duas possui

⁴³⁴ Nas palavras de Hugo de Brito Machado: “Realmente, o fato de haver sido favorecido com a decisão não faz com que o contribuinte seja por ela responsável. Responsável é, sem dúvida, o órgão da Administração Tributária que a praticou. Por isto mesmo é a Administração Pública, vale dizer, a União, a própria Fazenda Nacional, que há de ser colocada como ré na ação que se cuida, embora possa o contribuinte vir a ser colocado como litisconsorte passivo. Imagine-se, por exemplo, a situação na qual um órgão da Administração Pública decide a respeito de uma licitação. Evidentemente, ninguém jamais imaginou a propositura de ação contra o beneficiado pela decisão. O que tenha sido por esta prejudicado aciona sempre a Administração, embora outro licitante, beneficiado com aquela decisão, possa figurar também no polo passivo da relação processual. Nunca, porém, será a parte passiva principal porque para tanto não tem legitimidade, na medida em que não pode ser responsabilizado pela decisão cujo anulamento é pleiteado pela Fazenda autora” (MACHADO, Hugo de Brito. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 122).

⁴³⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 3, p. 29.

⁴³⁶ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Problemas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1962, p. 113.

personalidade jurídica, sendo órgãos administrativos criados por descentralização de atividades.⁴³⁷ Assim, mesmo que a Administração Ativa discorde da decisão proferida pela Administração Judicante, não teria aquela sequer capacidade processual para postular em juízo sua reforma, somente tendo tal capacidade a pessoa jurídica de direito público a que se encontra vinculada.⁴³⁸

É visível, aliás, no que tange ao processo administrativo federal, que a distinção pretendida entre a Administração Ativa e a Administração Judicante é muito tênue. Isso porque, via de regra, apesar de a composição dos órgãos judicantes ser paritária, sendo metade constituída de representantes da Fazenda Pública e metade de representantes dos contribuintes, os presidentes das câmaras julgadoras tem, além do voto ordinário, o voto de qualidade. Por isso, nas deliberações desses conselhos é majoritária a presença de representantes da Fazenda, razão pela qual, a rigor, a Administração Ativa participa do julgamento administrativo.

Percebe-se, assim, que a ação judicial proposta pela Fazenda Pública não seria possível, tendo em vista a ausência da parte ré, não podendo o órgão administrativo, responsável pela decisão, figurar-se como tal, uma vez que se trata da própria Administração, componente da pessoa jurídica estatal. Outrossim, não havendo contribuído em nada para o ato considerado lesivo (a decisão desfavorável ao Fisco), é inadmissível considerar o contribuinte como réu dessa pretensa ação.

2.2.6.2. Ausência de condição da ação: interesse processual

O Código de Processo Civil Brasileiro adota a doutrina elaborada por ENRICO TULLIO LIEBMAN, considerando as condições da ação como requisitos necessários para que se possa obter sentença de mérito. Observa LIEBMAN que a ação, em verdade, não tem

⁴³⁷ Segundo Hely Lopes Meirelles, órgãos públicos “são centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem. São unidades de ação com atribuições específicas na organização estatal. Cada órgão, como centro de competência governamental ou administrativa, tem necessariamente funções, cargos e agentes, mas é distinto desses elementos, que podem ser modificados, substituídos ou retirados sem supressão da unidade orgânica. Isto explica porque a alteração de funções ou a vacância de cargos, ou a mudança de seus titulares, não acarreta a extinção do órgão. Os órgãos integram a estrutura do Estado e das demais pessoas jurídicas como partes desses corpos vivos, dotados de vontade e capazes de exercer direitos e contrair obrigações para a consecução de seus fins institucionais. Por isso mesmo, os órgãos não têm personalidade jurídica nem vontade própria, que são atributos do corpo e não das partes, mas na área de suas atribuições e nos limites de sua competência funcional expressam a vontade da entidade a que pertencem e a vinculam por seus atos, manifestados através de seus agentes (pessoas físicas)”. (MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 15 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 68).

⁴³⁸ SILVA, Sérgio André R. G. da. “Questionamento judicial, pela Fazenda Nacional, de decisão administrativa final – análise do Parecer PGFN/CRJ n.º 1.087/2004”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 109, 2004, p. 91.

conteúdo genérico, competindo indiscriminadamente a todos, mas, ao contrário, “*si riferisce ad una fattispecie determinata ed esattamente individuata*”.⁴³⁹

Há um consenso de que são três as condições da ação: possibilidade jurídica do pedido, legitimação para agir e interesse de agir. Inexistente alguma condição, ao juiz é vedado decidir o mérito da pretensão. Interessa-nos aqui a análise do interesse de agir.⁴⁴⁰ Teria a Fazenda Pública interesse de agir ao propor ação com vistas a *anular* uma decisão administrativa favorável ao contribuinte?

O interesse processual existe quando a parte tem necessidade de ir a juízo para alcançar a tutela pretendida e, ainda, quando essa tutela jurisdicional pode trazer-lhe alguma utilidade. Para CHIOVENDA, “*o interesse de agir consiste em que, sem a intervenção dos órgãos jurisdicionais, o autor sofreria um dano*”.⁴⁴¹ Tal hipótese não ocorre no caso da Fazenda Pública, pois a Administração tem o poder-dever de rever seus próprios atos quando eivados de ilegalidade (Súmula 473 do STF e art. 53 da Lei nº 9.784/99). Logo, se constata a existência de ilegalidade insanável no ato administrativo, a Administração tem o dever jurídico de anulá-lo. Não o fazendo, a decisão torna-se definitiva e vinculante para a Administração.

Carece a Fazenda Pública de interesse processual para ingressar em juízo para anular suas decisões, eis que, se passíveis de lhe causar dano, ela mesmo as deveria ter anulado, sendo despicienda a análise do Poder Judiciário.⁴⁴² O Judiciário pode anular atos ilegais da Administração somente no interesse do administrado, tendo em vista que não é o responsável pela ilegalidade e nada pode fazer contra ela, senão movimentar o aparato estatal.

Não se pode perder de vista que na referida ação judicial, a Administração ingressaria em juízo contra ato próprio, o que demonstra novamente ausência do interesse de agir.

2.2.7. Aspecto Tributário

Por derradeiro, é mister analisar a impossibilidade de a Fazenda ingressar em Juízo contra a decisão administrativa favorável ao contribuinte sob o enfoque do direito material-

⁴³⁹ LIEBMAN, Enrico Tullio. “L’Azione nella Teoria Del Processo Civile”. In: *Problemi del Processo Civile*. Morano Editore, Napoli, 1962, p. 46-47.

⁴⁴⁰ A doutrina especializada prefere utilizar o termo “interesse processual”. O termo “interesse de agir” seria impreciso, pois, agir pode ter significado processual e extraprocessual, ao passo que “interesse processual” significa, univocamente, entidade que tem eficácia endoprocessual.

⁴⁴¹ CHIOVENDA, Giuseppe. *Principios de Derecho Procesal Civil*. Ed. Reus, Madrid: 1977, v. I, p. 200.

⁴⁴² Segundo José Francisco Marques: “A administração está armada do poder de autotutela do interesse público, do poder de *contrainte publique* e daquele da *exécution d’office*, graças ao denominado *privilège du préalable*, e isto significa ser prescindível e desnecessário o controle *a priori* do Judiciário, para prática desses atos executórios” (MARQUES, José Francisco. “A garantia do *due process of law* no direito tributário”. *Revista de Direito Público*, nº 5, Revista dos Tribunais, São Paulo: jul./set. 1968, p. 30).

tributário e processual-tributário.

Com efeito, o próprio direito tributário repele tal iniciativa por parte da Administração Pública. No âmbito federal, há o Decreto nº 70.235/72, recepcionado pela Constituição da República de 1988 com *status* de lei ordinária, que rege o processo administrativo fiscal e expressamente veda esse ingresso em Juízo pela Fazenda, dispondo que a autoridade deve exonerar o contribuinte em caso de decisão definitiva desfavorável (art. 45).

Além disso, o lançamento tributário apresenta-se como um ato administrativo particular, sujeito a uma atividade plenamente vinculada, com regime específico, de competência privativa do Poder Executivo. Não pode o Poder Judiciário, a seu critério, ressuscitar o crédito tributário, já extinto pela autoridade competente para fazê-lo.

Destarte, conforme se verá, não é possível à Fazenda Pública ir a Juízo pedir a anulação de decisão administrativa a ela contrária por falta de previsão legal e em razão da própria sistemática do direito tributário vigente.

2.2.7.1. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

O artigo 42 do Decreto 70.235/72 dispõe que são definitivas as decisões [administrativas] (i) de primeira instância, esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; (ii) de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; (iii) de instância especial. E ainda, segundo o artigo 45 do mesmo diploma legal “*no caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio*”.

Percebe-se que por expressa determinação legal, se houver decisão administrativa definitiva contrária à Fazenda Pública Federal, o julgado é imutável para a Administração. Ou seja, “*as decisões do Conselho de Contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício ‘exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio’*” (STJ, MS nº 8.810).

No § 35º (e seguintes) do Parecer n.º 1.087/2004 da PGFN, tentou-se desvirtuar a correta (e única) interpretação do art. 45 do Decreto nº 70.235/72, propondo uma “interpretação conforme a Constituição”, no sentido de que tal dispositivo não teria visado a impedir o acesso da Administração Pública ao Poder Judiciário, pois, se assim o fizesse, seria incompatível com o Princípio do Monopólio da Jurisdição do Poder Judiciário.

LÚCIA VALLE FIGUEIREDO, após analisar a técnica da interpretação “conforme a

Constituição”⁴⁴³ ponderou que não tem qualquer sentido pretender a Administração, nesse Parecer PGFN nº 1.087/2004, absolutamente divorciado da constitucionalidade e dos princípios fundamentais, dar interpretação conforme a Constituição ao artigo 45 do Decreto Federal 70.235/72.⁴⁴⁴

No mesmo sentido, MARCIANO SEABRA DE GODOI entendeu que essa tentativa dos autores do Parecer em propor a interpretação desse dispositivo “conforme a Constituição” é equivocada por dois motivos: primeiro porque a interpretação do Parecer é antitética com qualquer um dos possíveis sentidos literais do dispositivo; segundo porque a interpretação proposta pelo Parecer não é sustentada por qualquer princípio constitucional ou outra norma principiológica do Código Tributário Nacional.⁴⁴⁵

Assim, tendo em vista que a hipótese de interpretação conforme a Constituição, em casos de várias interpretações possíveis, exige a preferência da interpretação literal e contextual, não se admitindo interpretação contrária à estrutura do próprio dispositivo legal, constata-se o equívoco do Parecer da PGFN, de modo que a decisão administrativa final proferida em prol do contribuinte é definitiva para a Administração, pois aquele tem o direito subjetivo de exoneração da obrigação tributária.

2.2.7.2. Código Tributário Nacional

As decisões dos órgãos administrativos integram o lançamento tributário, na medida em que representam o acerto definitivo do crédito tributário pela Administração. A

⁴⁴³ Gilmar Mendes acerca da interpretação conforme o Texto Constitucional averba: “Vê-se, pois, que a interpretação conforme o texto constitucional é uma expressão do princípio da unidade da ordem jurídica (*Einheit der Rechtsordnung*), que pressupõe a exegese da lei de forma congruente com a Constituição. [...] Evidentemente, a interpretação conforme à Constituição encontra limites na própria expressão literal do texto (*Gesetzeswortlaut*) e no escopo visado pelo legislador (*Zweck*). Há de se respeitar o significado possível da proposição normativa, não se admitindo uma interpretação que viole a estrutura verbal do preceito. [...] Da mesma forma, não se afigura possível emprestar significação ao texto normativo que adultere a decisão fundamental do legislador (*gesetzgeberische Grundentscheidungen*), ou que implique radical alteração nos objetivos visados pelo legislador. [...] “A vontade subjetiva do legislador – adverte Hesse – não é decisiva; trata-se, fundamentalmente, de preservar o máximo do pretendido por ele. [...] Do contrário, para não usurpar a atribuição do legislador, parece mais adequada a declaração total de nulidade. [...] A interpretação em conformidade com a Constituição como princípio de conservação da lei, tal como preconizado pelos clássicos americanos, é amplamente conhecida no Direito brasileiro. O Supremo Tribunal Federal, em reiterados pronunciamentos, tem-se valido desse recurso.” (MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade*. Aspectos Jurídicos e Políticos. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 285-289).

⁴⁴⁴ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. “Possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 285.

⁴⁴⁵ Vide GODOI, Marciano Seabra de. “Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo, 2005, v. 9, p. 407.

conceituação legal do lançamento encontra-se no artigo 142 do Código Tributário Nacional, o qual preceitua que “*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*”.

O conceito de lançamento consagrado na doutrina pátria é o de PAULO DE BARROS CARVALHO, segundo o qual lançamento é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, modificativos ou assecuratórios e vinculados, mediante o qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário, se identifica o sujeito passivo da obrigação correspondente, se determina a base de cálculo e a alíquota aplicável, formalizando o crédito e estipulando os termos de sua exigibilidade.⁴⁴⁶

Temos, portanto, que o lançamento é ato administrativo, embora revestido de finalidade estritamente tributária.

O Código Tributário Nacional estabeleceu expressamente a competência privativa da Administração para proceder ao lançamento. Ou seja, compete à autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato, enquadrá-lo na previsão legal, de modo a extrair suas consequências jurídicas, para impor a obrigação tributária aos sujeitos devidamente individualizados. Repise-se que tal tarefa é exclusiva da Administração, não podendo ser realizada por órgãos de outros poderes, mais especificamente do Poder Judiciário.

A sentença judicial que desse provimento ao pedido da Fazenda para anular a decisão administrativa definitiva a ela contrária ressuscitaria o ato de lançamento, outrora extinto por vontade da própria Administração. Ou seja, a decisão judicial constituiria novamente o crédito tributário pelo lançamento, atividade tipicamente administrativa. Tal ato judicial seria ilegal, uma vez que compete à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (art. 142) e a Administração, ao cabo do processo administrativo, houve por bem cancelar o lançamento original. É um reconhecimento da Administração de que o lançamento em face do contribuinte não foi correto.

Destarte, a eficácia constitutiva positiva da sentença que acolhesse tal pretensão da Fazenda Pública ofenderia a própria separação dos poderes, consagrada constitucionalmente no art. 2º da Carta Maior.

⁴⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 260.

Observe-se ainda que as hipóteses em que o lançamento pode ser retificado são taxativas, de acordo com o art. 145 do CTN, que dispõe:

- Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:
- I – impugnação do sujeito passivo;
 - II – recurso de ofício;
 - III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Fora dessas hipóteses não é possível a revisão do lançamento. Uma vez desconstituído o lançamento tributário pela decisão administrativa, não poderá haver sua reconstituição judicial.

Dentro do aspecto processual-tributário, vale ressaltar ainda a norma do inciso IX, do art. 156, do CTN, que estabelece como causa extintiva do crédito tributário “*a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória*”. Assim, se extinto o crédito tributário originalmente exigido do contribuinte por uma decisão administrativa definitiva, não poderá ser reavivado com a mera reforma dessa decisão.

Analisando o preceito em tela, alguns autores chegaram à conclusão de que ele não obstará a provocação do Poder Judiciário pela Fazenda Pública vencida administrativamente. Vale a transcrição dos ensinamentos de JOSÉ ALFREDO BORGES:

Um problema que se apresenta, em matéria tributária, é a disposição do art. 156, inciso IX, do Código Tributário Nacional, que estabelece, como forma de extinção do crédito tributário, a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória. Uma interpretação afoita de tal dispositivo levou, e leva ainda, alguns a entenderem que, diante dessa disposição, estaria obstado ao Poder Público provocar o Judiciário, quando a decisão final do órgão julgador administrativo lhe fosse adversa. Equivocada, contudo, tal interpretação. Começa que a norma em referência coloca como pressuposto de sua aplicação dois requisitos cumulativos, e não dois requisitos alternativos, como sugere a linha de interpretação suso referida. A decisão que extingue o crédito tributário é a decisão final administrativa que não possa mais ser objeto de ação anulatória. Então, não basta que a decisão extintiva do crédito tributário seja a final na esfera administrativa. Para que tenha o efeito extintivo, ela também tem de atender ao requisito de não mais poder ser alvo de ação anulatória.

Resta saber, então, quando é que a decisão administrativa final, que tenha anulado um lançamento tributário e que teria o condão, por isto, de extinguir o crédito tributário, não poderia mais ser objeto de ação anulatória. Cinco anos após a decisão definitiva anulatória do lançamento antes efetuado, conforme determina o art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, opera-se a caducidade do direito de fazer novo lançamento com relação ao mesmo crédito. O que extingue, portanto, o crédito tributário, na verdade, não é a decisão em si, que não teria por si só este efeito. O que extingue o crédito tributário, nessa hipótese, é a decadência do direito, operada pelo transcurso do tempo assinalado.⁴⁴⁷

Em que pese a brilhante argumentação do professor mineiro, não há como concordar com tal conclusão. Afinal, como exposto alhures, a previsão da ação anulatória do art. 156, IX, *in fine*, do Código Tributário Nacional, decorre simplesmente de falha na sistematização do

⁴⁴⁷ BORGES, José Alfredo. “Anotações acerca do Direito Processual Tributário Brasileiro”. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 1, jan/jun de 2004, Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p. 180.

texto do CTN, aprovado com várias alterações do projeto original, dentre as quais a que retirou a previsão da possibilidade da Fazenda propor ação judicial visando anular decisão do órgão de julgamento administrativo.⁴⁴⁸

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao afirmar que é causa extintiva do crédito tributário a decisão administrativa irreformável, ressaltou que lhe parece desnecessária a cláusula final do inciso IX do art. 156 do CTN – “que não possa mais ser objeto de ação anulatória” – uma vez que a Fazenda Pública não pode ir ao Poder Judiciário postular a anulação de ato que ela mesma praticou e, reiteradamente, confirmou.⁴⁴⁹

Em outras palavras, não existindo no direito positivo brasileiro previsão de ação anulatória a ser proposta pela Fazenda Pública, postulando o desfazimento da decisão administrativa definitiva, a causa extintiva do crédito tributário prevista no artigo 156, IX, do CTN, é tão somente a decisão administrativa irreformável, insuscetível de reforma no seio da Administração. Por conseguinte, resta extinto o crédito tributário, não havendo possibilidade de a própria Administração pleitear sua reconstituição perante o Poder Judiciário.

2.2.8. Controle das Ilegalidades da Administração

Além dos argumentos já apresentados, a Fazenda Pública, para justificar seu ingresso em Juízo, alega, ainda, a carência de instrumentos jurídicos para se defender de decisões administrativas decorrentes de fraude ou outras condutas delituosas.

Todavia, tal argumentação não merece prosperar.

Nos casos em que a decisão do órgão julgador advir de prática ilícita, a Administração deve reconhecer tal fato e anular o ato administrativo (Súmula 473 do STF). Afinal, dos atos ilegais nenhum direito pode emanar em benefício das pessoas para as quais foi realizado o ato ilegal.

Em tais hipóteses, como visto à exaustão, é cabível o recurso hierárquico com o escopo e o limite no reparo de nulidades. Em face do processo administrativo fiscal, tolere-se a repetição, esse instrumento processual não pode ser usado no campo da injustiça ou da divergência interpretativa, eis que o poder de controle da autoridade superior somente diz respeito à inequívoca ilegalidade.

⁴⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, pp. 170-175.

⁴⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 202.

Ademais, tais práticas ilegais não estão excluídas da apreciação do Poder Judiciário. Ainda que a própria Administração não anule o ato ilegal (poder-dever), tal ato pode ser levado a Juízo por meio da ação popular ou da ação civil pública.

É importante observar, contudo, que, nessas hipóteses, ao menos no que se refere ao processo tributário administrativo, a questão não versará sobre a juridicidade da decisão, mas sobre a licitude do comportamento do julgador. Isto é, não se pode rediscutir, perante o Poder Judiciário, os critérios jurídicos utilizados pelos órgãos administrativos julgadores. Apurar-se-á, em Juízo, a existência de fraude ou outra conduta criminosa, para, então, cassar a decisão eivada de vício que ensejou danos ao patrimônio público.

2.2.8.1. Ação Popular

A Constituição da República de 1988 dispõe, no artigo 5º, inciso LXXIII, que qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência.

Segundo HELY LOPES MEIRELLES, a ação popular é instituto de natureza constitucional, utilizado pelo cidadão, visando ao reconhecimento judicial da invalidade de atos ou contratos administrativos, desde que ilegais e lesivos ao patrimônio federal, estadual ou municipal, incluindo-se as autarquias, entidades paraestatais e pessoas jurídicas que recebam subvenções públicas.⁴⁵⁰ Para JOSÉ AFONSO DA SILVA, a ação popular constitui um instituto de democracia direta, e o cidadão, que a intenta, fá-lo em nome próprio, por direito próprio, na defesa de direito próprio, que é o de sua participação na vida política do Estado, fiscalizando a gestão do patrimônio público, a fim de que esta se conforme com os princípios da legalidade e da moralidade.⁴⁵¹

Admitindo-se, portanto, que a decisão proferida pelos órgãos julgadores administrativos seja ilegal ou abusiva, qualquer cidadão, no gozo de seus direitos civis e políticos, pode propor a ação popular na defesa do patrimônio público. A finalidade principal da ação popular é, assim, a proteção ao erário e, ainda, de diversos valores constitucionais, especialmente a moralidade administrativa (art. 37 da Constituição).

⁴⁵⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 85.

⁴⁵¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 195.

Sobre a ação popular relacionada ao processo administrativo tributário, escreveu HUGO DE BRITO MACHADO:

A ação popular é de grande importância porque os atos administrativos que favorecem os contribuintes não são por estes questionados, por razão óbvia. A Fazenda Pública não pode ir a Juízo questionar a legalidade de seus próprios atos, o que inviabiliza a ação de seus órgãos de representação judicial. O anulamento do ato ilegal pelas próprias autoridades da Administração Tributária, embora em princípio seja possível, geralmente não acontece, pelas mesmas razões que inspiraram a prática ilegal.⁴⁵²

Constata-se que as ilegalidades eventualmente praticadas por quem atua em nome da Administração, em detrimento do patrimônio público, não estão excluídas da apreciação do Poder Judiciário. Em sede de ação popular caberá a apuração das responsabilidades dos agentes públicos autores das práticas ilegais postas sob controle judicial, o que não ocorreria se a Fazenda Pública ingressasse em Juízo para anular a decisão administrativa, supostamente ilegal. A ação popular é, portanto, um instrumento processual muito mais adequado para atacar decisões dos órgãos administrativos que eventualmente alberguem ilegalidades em detrimento da Administração.⁴⁵³

Oportuno repisar que não é cabível a ação popular sob a alegação de que o órgão administrativo judicante “errou na interpretação da lei tributária”. A conseqüente lesão ao patrimônio público deve decorrer de atos contrários ao Direito, que infrinjam normas e princípios norteadores da Administração Pública (v. g., um julgador impedido ou uma compra-e-venda de decisão). É esse o entendimento doutrinário e jurisprudencial. Segundo HELY LOPES MEIRELLES:

Mas é de observar-se que a ação popular não autoriza o Judiciário a invalidar opções administrativas ou substituir critérios técnicos por outros que repute mais convenientes ou oportunos, pois essa valoração refoge da competência da Justiça e é privativa da Administração. O pronunciamento do Judiciário, nessa ação, fica limitado unicamente à legalidade do ato e à sua lesividade ao patrimônio público. Sem a ocorrência desses dois vícios no ato impugnado não procede a ação. [...] Se a Administração age dentro da lei, sem desvio de finalidade, não há como aceitar a intervenção do Poder Judiciário através da ação popular.⁴⁵⁴

Portanto, dentro do prazo prescricional,⁴⁵⁵ qualquer cidadão pode se valer da ação popular para atacar as decisões dos Conselhos de Contribuintes, desde que decorrentes de práticas ilegais e sejam aptas a lesar o patrimônio público.

⁴⁵² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 461.

⁴⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. “Ação da Fazenda Pública para anular decisão da Administração Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 112, São Paulo: 2005, p. 66.

⁴⁵⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data*. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 110.

⁴⁵⁵ Em estudo específico sobre a segurança jurídica e sua relação com a invalidade dos atos administrativos, concluiu Luciano Ferraz que “o prazo prescricional da ação popular é de 5 (cinco) anos, conforme o art. 21 da Lei 4.717/65, aplicável por analogia à ação civil pública e também à ação de improbidade para fins de ressarcimento”

2.2.8.2. Ação Civil Pública

A ação civil pública, a despeito de não se constituir meio específico para o controle da Administração Pública, poderá eventualmente ser proposta contra o Poder Público quando este causar dano ou ameaça de dano a interesses difusos ou coletivos.

De acordo com o art. 129, inciso III, da Constituição da República, são funções institucionais do Ministério Público, dentre outras, a promoção de “ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos”.

Caso algum agente público cause dano ao erário através de um ato de improbidade é cabível, pois, a ação civil pública para fins de ressarcimento dos danos. O Superior Tribunal de Justiça, em consonância com a melhor doutrina, firmou sua jurisprudência pela legitimidade do Ministério Público em promover ação civil pública em defesa do patrimônio público.⁴⁵⁶

É importante destacar, mais uma vez, que é vedado ao Poder Judiciário adentrar no mérito do ato administrativo. O controle judicial recairá sobre a conduta do administrador (jugador): se criminosa, ensejará a anulação do ato (decisão).

Aproveitando-se desse entendimento sobre cabimento da ação civil pública em casos de decisões derivadas de atos de improbidade, o Ministério Público, recentemente, passou a questionar, em Juízo, algumas decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. É o caso, por exemplo, da ação que tramita na Justiça Federal do Distrito Federal (sob o nº 2006.34.00.019640-9). Nela, o Procurador da República Lauro Pinto Cardoso Neto, do Ministério Público Federal no Distrito Federal, pretende desconstituir a decisão proferida no processo nº 13802.000.402/97-16, em favor da Igreja Universal do Reino de Deus.

Aduz o *Parquet* que a 1ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, em dissonância com a legislação constitucional e infraconstitucional tributária, teria reconhecido,

(FERRAZ, Luciano. “Segurança Jurídica Positivada: Interpretação, Decadência e Prescritibilidade”. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 22, junho, julho, agosto, 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-22-JUNHO-2010-LUCIANO-FERRAZ.pdf>> Acesso em: 02/02/2012).

⁴⁵⁶ ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA. LITISCONSÓRCIO PASSIVO. DESNECESSIDADE. CABIMENTO DA AÇÃO. LEGITIMIDADE DO MINISTÉRIO PÚBLICO. BENEFÍCIO CONCEDIDO DE FORMA IRREGULAR. DANO AO ERÁRIO PÚBLICO. PRAZO PRESCRICIONAL. OMISSÃO NA LEGISLAÇÃO DA AÇÃO CIVIL. PRAZO VINTENÁRIO. [...] II - É pacífico o entendimento desta Corte no sentido de ser o Ministério Público legítimo para propor ação civil pública na hipótese de dano ao erário, uma vez que se apresenta como defesa de um interesse público. III - A ação de ressarcimento de danos ao erário não se submete a qualquer prazo prescricional, sendo, portanto, imprescritível. IV - Recurso improvido. (REsp nº 810785/SP, Ministro Relator Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 25.05.2006, p. 184).

em face da Igreja Universal do Reino de Deus, a decadência de créditos fiscais em relação a fatos geradores ocorridos em período anterior a junho de 1992, bem como a existência da imunidade tributária “religiosa” de que trata o art. 150, VI, ‘b’, da Constituição.

É interessante notar que a União Federal apresentou contestação pugnando pela ilegitimidade do Ministério Público e, no mérito, pela improcedência dos pedidos. No ano de 2008, foi publicada a sentença julgando extinto o processo pela falta de pressupostos processuais. Entendeu o magistrado que a ação civil pública não se apresentaria como meio adequado para postular a pretensão veiculada na peça inicial. Aguarda-se, atualmente, o julgamento da Apelação pela 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

Passamos a analisar o objeto desse tipo de ação civil pública.

Primeiramente, é importante verificar se tal ação não tem o escopo tributário, pois se assim o tiver, o Ministério Público não terá legitimidade ativa. Como é cediço, consta do parágrafo único, do art. 1º, da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, que disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico e dá outras providências, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.180/2001, que “não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados”.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, há muito, já se firmou no sentido da ilegitimidade do Ministério Público para o ajuizamento de ação civil pública questionando a exigibilidade do tributo.⁴⁵⁷ O principal argumento utilizado é o de que os direitos do contribuinte são individuais e disponíveis e devem ser postulados pelos seus próprios titulares. Sobre o assunto, já escrevemos:

[...] a área de atuação da ação civil pública é restrita, abrangendo somente a defesa de direitos difusos e coletivos. Vimos que os chamados direitos individuais homogêneos não podem ser defendidos por este

⁴⁵⁷ “PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO CIVIL PÚBLICA IMPUGNANDO EXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA (CUSTAS). MINISTÉRIO PÚBLICO. ILEGITIMIDADE ATIVA, MESMO EM PERÍODO ANTERIOR À EDIÇÃO DA MP 2.180/01, QUE INTRODUZIU O PARÁGRAFO ÚNICO NO ART. 1º DA LEI 7.347/85. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. A jurisprudência do STF, ainda no período anterior ao advento da MP 2.180/2001, que introduziu no art. 1º da Lei 7.347/85 parágrafo único dispendo que 'Não será cabível ação civil pública para veicular pretensões que envolvam tributos, contribuições previdenciárias, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS ou outros fundos de natureza institucional cujos beneficiários podem ser individualmente determinados', firmara-se no sentido da ilegitimidade do Ministério Público para o ajuizamento de ação civil pública questionando a exigibilidade de tributo. Precedentes: RE 213.631/MG e RE 195.056/PR. 2. Recurso especial a que se nega provimento.” (STJ - REsp 517457/SE - Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI - Primeira Turma DJ 22.06.2006 p. 179).

meio processual, ressalvada a hipótese de relação de consumo, autorizada expressamente por legislação ordinária (CDC e LOMP) de constitucionalidade discutível. Isso se explica pelo fato de que referida classe de direitos é plenamente identificável, divisível e quantificável, e, como tal, deve ser postulada, na esfera jurisdicional, pelos seus próprios titulares, já que na sistemática de nosso direito, salvo expressa disposição legal, ninguém poderá pleitear, em nome próprio, direito alheio.

Verifica-se que a Constituição da República delimita precisamente a função a ser desempenhada pelo Ministério Público, que deve defender a ordem jurídica, o regime democrático, os interesses sociais e os interesses individuais indisponíveis. Não é lícito ao representante do órgão ministerial alargar o contexto de sua competência para agir, atuando de forma divorciada dos mandamentos constitucionais. Assim, para ingressar com ação civil pública visando resguardar direitos dos contribuintes não está dentro dos limites de sua competência, podendo ser caracterizado, inclusive, abuso de direito. A Carta Fundamental, em nenhum momento, outorgou ao Ministério Público a função de proteger direitos individuais disponíveis. Apenas direitos indisponíveis poderão ser tutelados. No caso de tributos, há, claramente, a existência de direito disponível, tendo em vista que cada contribuinte terá o livre arbítrio para questionar ou não a exação, não sendo cabível, assim, a ação civil pública para sua discussão.⁴⁵⁸

A princípio, a pretensão de anulação da decisão de um órgão julgador do processo administrativo fiscal, não indica, necessariamente que se trata de uma “pretensão tributária”. O interesse do Ministério Público, ao intentar a ação civil pública, é a proteção do erário público dos danos provenientes dos atos de improbidade. Atos esses indispensáveis para o ajuizamento da ação civil pública. Assim, a intervenção do Poder Judiciário só deve ser admitida se a Administração atuou com desvio de finalidade, v. g., vendendo resultados de julgamento.

Por outro lado, é incabível a ação civil pública unicamente para se questionar os critérios jurídicos adotados pelos Conselhos de Contribuintes em suas decisões, e parece ter sido esse o caso envolvendo a Igreja Universal do Reino de Deus. O que se impugna na ação civil pública é a licitude da prolação da decisão administrativa e não a juridicidade da decisão.

2.2.9. Em resumo: impossibilidade do ingresso em juízo pela Fazenda Pública contra a decisão definitiva proferida no processo tributário administrativo

O direito fundamental previsto no art. 5º, XXXV, da Constituição da República de 1988, é aplicável tão-somente ao administrado, não sendo adequado, sequer necessário, que o Estado-Administração acione o Poder Judiciário para anular sua própria decisão. Tal atitude seria, no mínimo, contrária a princípios basilares do Estado Democrático de Direito, quais sejam, a segurança jurídica e a moralidade administrativa.

A doutrina especializada, arrimada pelo posicionamento do Pretório Excelso, já se firmou no sentido de que a decisão administrativa definitiva tem força vinculatória em relação à

⁴⁵⁸ MOREIRA, Bernardo Motta; REIS, Luciana Andrade. “Impropriedade da ação civil pública em matéria tributária”. *Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM*, Belo Horizonte: Editora Fórum, nº 21, jul./set. 2006, pp. 57-58.

Administração, equivalente à da coisa julgada, sobretudo quando gera direito subjetivo ao administrado. É um posicionamento coerente com a própria finalidade e garantias do processo administrativo.

No plano prático, o ingresso da Fazenda Pública em Juízo para anular as decisões administrativas pró-contribuintes mostra-se inadequado, pois, não haveria a regular instauração de relação jurídico-processual, seja pela ilegitimidade da parte ré (o contribuinte ou a própria Administração), seja pela ausência de interesse de agir por parte da Administração.

Ademais, é inadmissível que um provimento jurisdicional ressuscite o crédito tributário, sob pena de ofensa à separação de poderes, uma vez que o lançamento é atividade típica da Administração (art. 142 do Código Tributário Nacional). Se a própria Administração decidiu, através de seus órgãos julgadores, pelo cancelamento do lançamento, é vedado ao Poder Judiciário reavivá-lo.

No que concerne às decisões ilícitas eventualmente praticadas por quem atua em nome da Administração em prejuízo do erário público, a Administração tem o dever de anulá-las. São hipóteses em que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem admitido, inclusive, o recurso hierárquico, desde que garantido o contraditório ao contribuinte recorrido.

Não o fazendo, cumpre ao cidadão ou ao representante do Ministério Público ingressar, respectivamente, com a ação popular ou ação civil pública. O exame pelo Judiciário recairá sobre o comportamento do administrador, apurando a licitude de seus atos para anulá-los ou não. Os critérios jurídicos utilizados pelos órgãos julgadores administrativos não são objeto da apreciação, sendo vedado ao Judiciário anular a decisão administrativa tão somente por ter incorrido em interpretação menos autorizada da lei tributária.

CAPÍTULO 3

A INCONSTITUCIONALIDADE DO ATO NORMATIVO COMO FUNDAMENTO DA DECISÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O tema relativo à possibilidade de a Administração Pública decidir, no âmbito do processo administrativo tributário, com fundamento na inconstitucionalidade de determinado ato normativo é polêmico e apresenta ampla controvérsia doutrinária e jurisprudencial. Seguramente, como afirmou GILMAR FERREIRA MENDES,⁴⁵⁹ a possibilidade de a autoridade administrativa recusar o cumprimento do ato normativo com fundamento na sua desconformidade constitucional é um dos mais tormentosos problemas do Direito.

No XIII Congresso Internacional de Direito Tributário da Associação Brasileira de Direito Tributário – ABRADT –, realizado em novembro de 2009, cujo tema era a “Segurança Jurídica”, o Professor ESTEVÃO HORVATH, ao tratar dos princípios gerais que regem o processo administrativo, ressaltou que, sob a égide da Constituição de 1988, o processo administrativo é uma garantia e representa, ele mesmo, a própria segurança jurídica. E, na conclusão de sua palestra, externou o entendimento de que os julgadores administrativos não só podem, como devem, deixar de aplicar normas que entendam inconstitucionais, porquanto deveria prevalecer a supremacia da Constituição e sob pena de ofensa ao direito de ampla defesa do particular.

Ao nos debruçarmos sobre o assunto, percebemos que, ao contrário do que propôs o professor HORVATH, respeitável corrente doutrinária tem posição no sentido de que, ao se admitir que os órgãos judicantes do Poder Executivo deixem de aplicar normas vigentes, estar-se-ia violando a presunção de constitucionalidade das leis, isto é, o princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Realmente, seria por demais perigoso à ordem constitucional se membros do Poder Executivo passassem a deixar de aplicar leis, devidamente aprovadas pelo Poder Legislativo, ao argumento de que estariam em desconformidade com a Carta Política. Isso porque, tal competência, segundo o próprio Texto Constitucional, é exclusiva do Poder Judiciário.

Por outro lado, ainda que se entenda como regra ser inadmissível o exame da constitucionalidade do ato normativo pela autoridade administrativa, deve-se reconhecer que, em determinados casos, extraordinários, poderia (ou deveria) se admitir um poder de rejeição

⁴⁵⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. “O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade”. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: nº 19, 1997, p. 237.

de aplicação de determinado ato normativo pela Administração judicante se esta vislumbrar sua incompatibilidade com princípios e regras constantes da Constituição.

Primeiramente, portanto, cumpre abordarmos os argumentos doutrinários que tratam da possibilidade de a Administração deixar de aplicar norma no julgamento administrativo fiscal, sob o argumento de sua inconstitucionalidade. Após, examinaremos os argumentos da corrente contrária e, se admitidos diante de nosso ordenamento, realizaremos análise cuidadosa do excepcional poder de rejeição de leis pela autoridade administrativa.

3.1. ARGUMENTOS APONTADOS PARA A DEFESA DA POSSIBILIDADE DO AFASTAMENTO DO ATO NORMATIVO, NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO, AO ARGUMENTO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE

Em parecer sobre a *questio*, LUIS ROBERTO BARROSO asseverou que o Chefe do Poder Executivo não só pode como deve deixar de aplicar a referida disposição legal, pois, caber-lhe-ia reverenciar, antes de tudo, a Constituição. Para o professor, esta decisão seria auto-executória e independeria do prévio pronunciamento do Judiciário.⁴⁶⁰ O professor LUCIANO FERRAZ também já abordou o tema em sede de parecer, aduzindo que “*estando a lei em evidente confronto com a Constituição, deve o Poder Executivo negar-lhe aplicabilidade*”.⁴⁶¹

⁴⁶⁰ BARROSO, Luis Roberto. “Poder Executivo – Lei Inconstitucional – Descumprimento”. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, nº 181-182, jul.-dez. 1990, p. 397 *apud* ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 190. Conforme notícia o professor Sergio André Rocha, recentemente, Luis Roberto Barroso reiterou sua posição nesse sentido, cf. BARROSO, Luis Roberto. *O Controle da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 64-66. Na mesma senda, entendendo pela possibilidade de os tribunais administrativos apreciarem argumentos de inconstitucionalidade de lei em que se baseou o lançamento, conferir: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Processo Administrativo Tributário*, 2002, p. 74; DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, p. 113; TORRES, Ricardo Lobo. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, p. 168; LOBO, Maria Tereza Cárcomo. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, p. 250; MAIA, Mary Elbe Queiroz. *Do Lançamento Tributário – Execução e Controle*, 1999, p. 80; XAVIER, Alberto. A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos Órgãos Judicantes da Administração Fazendária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 103, abr. 2004, pp. 17-44; MARTINS, Natanael; PIETRO, Juliano Di. A Ampla Defesa e a Inconstitucionalidade no Processo Administrativo: Limites da Portaria nº 103/2002. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 103, abr. 2004, pp. 99-117; BOTALLO, Eduardo. *Processo Administrativo Tributário: Princípios, amplitude, natureza e alcance das funções nele exercidas*. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 89, 2004, pp. 178 e 179; CONRADO, Paulo César. Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 71, 1998, p. 196; CRETON, Ricardo Aziz. *Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, pp. 146-148; BITTAR, Djalma. *Processo Tributário*. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 583; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1965, pp. 32-33; MELO, José Eduardo Soares de. *Processo Tributário Administrativo: Federal, Estadual e Municipal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 171; BOTALLO, Eduardo. *Curso de Processo Administrativo Tributário*, 2006, p. 77; ROSA, Maria Daniela Bacheга Feijó. Impossibilidade de os julgadores administrativos se esquivarem de apreciar alegações de inconstitucionalidade sob o argumento de que lhes é defeso interpretar. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 67, mar.-abr. 2006, p. 211; FEITOSA, Celso Alves. Da Possibilidade dos Tribunais Administrativos, que Julgam Matéria Fiscal Decidirem sobre Exação com Fundamento em Norma Considerada Ilegítima em Oposição à Constituição Federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 36; BRITO, Edvaldo. Ampla Defesa e Competência dos Órgãos Julgadores Administrativos para Conhecer de Argumentos de Inconstitucionalidade e/ou Ilegalidade de Atos em que se Fundamentem Autuações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1995, p. 63; LUSTOZA, Helton Kramer. A análise da constitucionalidade de norma tributária pelo Conselho de Contribuintes. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, nº 78, jan.-fev. 2008, p. 119.

⁴⁶¹ FERRAZ, Luciano. *Direito municipal aplicado*. Belo Horizonte, Fórum, 2009, pp. 151-153.

Também na tentativa de defender a possibilidade de que os órgãos administrativos judicantes deixem de aplicar determinado ato normativo por considerá-lo inconstitucional, sustenta IVES GANDRA DA SILVA MARTINS que se a ampla defesa é assegurada no processo administrativo, não poderia a autoridade administrativa negar-se a discutir matéria constitucional, visto que reduziria a defesa do contribuinte, que deixaria de ser “ampla” no processo administrativo. Assevera que, se a autoridade administrativa tem convicção de que a norma é inconstitucional, é sua obrigação, como servidora da lei, fazer prevalecer a norma constitucional e não a lei inconstitucional.⁴⁶²

Mais a frente, IVES GANDRA argumenta que seu entendimento visaria à preservação do Estado de Direito:

Todos os cidadãos, sem exceção, devem respeitar a Constituição Federal. E os servidores públicos, principalmente, visto que são aqueles que devem preservar o Estado de Direito, que é plasmado pela lei maior. Pretender servir ao Estado e à sociedade, negando-se a cumprir a Constituição, sob a alegação de que questões constitucionais devem ser examinadas pelo Poder Judiciário, é desrespeitar a ordem, é descumprir a lei e é violentar o Estado de Direito, visto que toda a ordem jurídica tem seu perfil definido pela Constituição.⁴⁶³

Igualmente preocupado com a ampla defesa assegurada ao contribuinte no processo administrativo fiscal, PAULO ADYR DIAS DO AMARAL registra que o julgador administrativo não pode se afastar da Constituição para proferir sua decisão. Para o professor, o art. 5º, inciso LV, da Carta Política, asseguraria aos litigantes a ampla defesa, o que se traduziria em ampla possibilidade de discussão. E questiona: “*Como pode essa ideia conviver com julgamento que não se perfaça à luz do Texto Constitucional?*”⁴⁶⁴

DEJALMA DE CAMPOS também se filiou aos doutrinadores que defendem a possibilidade do afastamento de ato normativo no âmbito do processo tributário administrativo. O professor trouxe ao debate o princípio da legalidade e a velha adequação entre a segurança e a justiça fiscal, pois ao se entender que o Conselho de Contribuintes está adstrito ao princípio da estrita legalidade, como, de regra, o está toda a Administração, poderia se alegar que, por força deste princípio, o Conselho de Contribuintes não poderia julgar a inconstitucionalidade das leis. Não obstante, dando amplitude ao princípio, afirma que o que se deve buscar é a

⁴⁶² MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 72-73.

⁴⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 73-74.

⁴⁶⁴ AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, p. 239.

legalidade não só em face das leis, mas também da Constituição. Em outras palavras, se uma lei é inconstitucional, ela não deveria produzir efeitos e, assim, a legalidade a que se adstringiria o Conselho seria a da Constituição, já que a lei inferior deveria ser tida por ineficaz.⁴⁶⁵

Para ALBERTO XAVIER, o órgão julgador administrativo não cuidaria da inconstitucionalidade da lei em si, mas apenas anularia o ato administrativo que tenha se lastreado em lei considerada inconstitucional. Giza que “o órgão julgante pronuncia-se exclusivamente sobre a validade do ato administrativo de lançamento em função da sua relação de conformidade ou desconformidade com o parâmetro material à luz do qual deve ser aferida, parâmetro esse genericamente designado ‘lei’”.⁴⁶⁶

Por isso, conclui que os órgãos judicantes da Administração nada mais fazem do que proceder a uma declaração de nulidade dos atos administrativos tributários por vício de inconstitucionalidade indireta. Assim sendo, a procedência do pedido de tal declaração, no processo administrativo, depende de uma decisão positiva de inconstitucionalidade de lei, existindo um nexu incindível entre a declaração de nulidade do ato administrativo (objeto principal do processo administrativo) e a questão de constitucionalidade da lei.⁴⁶⁷

Na mesma toada, RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA e JOÃO FRANCISCO BIANCO consideram que o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa no processo administrativo assegura que os tribunais administrativos julgadores possam examinar todos os argumentos do administrado, podendo, assim, não declarar a inconstitucionalidade da lei, matéria da competência dos órgãos do Poder Judiciário no controle incidental (art. 97 da Constituição) e especialmente do Supremo Tribunal Federal no controle difuso e concentrado de constitucionalidade (art. 102, caput, I, a, e III, da Constituição), mas aplicar a norma constitucional, afastando a aplicação de normas legais ou regulamentares que, em relação a ela, sejam consideradas contrárias.⁴⁶⁸

⁴⁶⁵ CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*, 5ª ed., São Paulo: Atlas, 1998, p. 99.

⁴⁶⁶ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. 2005, p. 85.

⁴⁶⁷ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. 2005, p. 87.

⁴⁶⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de *et alii*. “A questão da apreciação da constitucionalidade de lei pelos conselhos federais de contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo administrativo fiscal*. 2º v., São Paulo: Dialética, 1997, pp. 117-128. Na oportunidade, os autores transcreveram o seguinte trecho do voto do Conselheiro da antiga CSRF, Antônio da Silva Cabral, prolatado quando do acórdão 01-0866, de 14.04.1989, DOU de 22.09.1992: “o Conselho jamais declarou a inconstitucionalidade de lei, que é função específica e exclusiva da maioria absoluta dos membros dos tribunais judiciais (art. 97 da CF). Mas, em alguns casos, o Conselho reconheceu que, em determinada situação concreta, a norma que deveria reger o nascimento da obrigação tributária estava eivada de algum vício que lhe retirava a eficácia, frente ao que dispõe o Sistema Constitucional Tributário. E, em função disso, o Conselho – no caso concreto – retirou-lhe ou limitou a sua eficácia no tempo” (p. 127).

Ainda no que concerne à garantia da ampla defesa no processo administrativo, BETINA TREIGER GRUPENMACHER é mais enfática. Diz que não se poderia conceber que o contribuinte alegue a insubsistência da exigência fiscal em função da inconstitucionalidade da lei que a instituiu e o Poder Executivo se furte de sobre ela se manifestar “*sob o falacioso argumento de que não possui autorização constitucional para afastar, na via administrativa, a aplicação de lei por motivo de inconstitucionalidade*”.⁴⁶⁹

A professora assevera, ainda, que a assunção de qualquer medida tendente a limitar a atividade judicante do Poder Executivo representaria agressão intolerável ao direito fundamental de petição aos órgãos públicos e bem assim do direito ao devido processo legal. E arremata: “*a tentativa de ‘limitar as possibilidades de defesa’ e de ‘silenciar aquele que julga’ representa investida insuperável contra o Estado Democrático de Direito*”.

Percebe-se, portanto, que considerável parte da doutrina brasileira sustenta, mais do que a mera possibilidade, o dever de que a autoridade administrativa afaste norma legal se, a seu juízo, for desconforme aos mandamentos constitucionais.

Bem assim, a jurisprudência já acolheu referida orientação em algumas oportunidades. O Supremo Tribunal Federal, em decisão prolatada já sob a égide da Constituição da República de 1988, nos autos da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 221-DF, reconheceu a possibilidade de o Poder Executivo, por sua chefia, determinar que seus órgãos subordinados deixem de aplicar norma considerada inconstitucional. Confirma-se a ementa do julgado:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA. REVOGAÇÃO. PEDIDO DE LIMINAR. [...]

– Em nosso sistema jurídico, não se admite declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo com força de lei por lei ou por ato normativo com força de lei posteriores. O controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário. Os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade –, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais. [...] (ADIMC nº 221/DF, Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, p. DJ de 22/10/1993).

Na seara administrativa, a antiga Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão máximo do processo administrativo na esfera federal, reconheceu a possibilidade de se afastar a

⁴⁶⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. “Controle da Constitucionalidade pelo Poder Executivo”. In: DERZI, MISABEL (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 231.

aplicação de lei sob alegação de sua inconstitucionalidade, em decisão com a seguinte ementa, *in verbis*:

PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DA PARTE - MATÉRIA CONSTITUCIONAL - A jurisprudência dos Tribunais Superiores e a Doutrina reconhecem que o Poder Executivo pode deixar de aplicar lei que contrarie a Constituição do País. Os Conselhos de Contribuintes, como os órgãos judicantes superiores do Poder Executivo encarregados da realização da justiça administrativa nos litígios fiscais, tem o dever de assegurar ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, analisando e avaliando a aplicação de norma que implique em violação de princípios constitucionais estabelecidos na Lei Maior, afastando a exigência fiscal baseada em dispositivo inconstitucional. (Câmara Superior de Recursos Fiscais – Primeira Turma, Acórdão CSRF/01-03.620 de 06.11.2001, Publicado no DOU em 11.08.2003).

Ainda, as Câmaras Reunidas do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda de São Paulo – TIT – decidiram que “*o Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas, por qualquer de suas Câmaras, é competente para deixar de aplicar a lei inconstitucional ou decreto ilegal em casos concretos*” (decisão publicada no Diário Oficial do Estado em 25 de julho de 1995).

Registre-se, derradeiramente, que existem alguns julgados, muito embora minoritários, dos antigos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda favoravelmente à tese de que os órgãos administrativos judicantes estão obrigados a aplicar, sempre, a Lei Maior em detrimento da norma que considerem inconstitucional.⁴⁷⁰ São decisões também estribadas no dever de se assegurar a plenitude da defesa e o contraditório ao contribuinte no processo administrativo fiscal, como também no princípio da supremacia da Constituição.

⁴⁷⁰ Para ter acesso a diversos desses julgados, vale conferir a nota de rodapé nº 95 na obra de XAVIER, Alberto Pinheiro. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. 2005, pp. 64-66.

3.2. IMPOSSIBILIDADE DE A DECISÃO PROFERIDA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL AFASTAR A APLICAÇÃO DE ATO NORMATIVO, AO FUNDAMENTO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE

O mais forte argumento que fundamenta a doutrina que defende a possibilidade do exame da constitucionalidade de determinado ato normativo no curso do processo administrativo tributário é o de que, ao se negar à autoridade administrativa o poder de recusar a aplicação a uma lei inconstitucional, seria negar a própria supremacia da Constituição.

Uma análise mais detida da discussão, no entanto, revela inúmeras incongruências e consequências ameaçadoras que podem advir do afastamento de atos normativos pelos Conselhos de Contribuintes.

No Capítulo 2, demonstrou-se que, por força da “coisa julgada administrativa”, uma decisão do contencioso administrativo, que entenda inconstitucional uma lei, e, por isso, deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva, dada a falta de interesse do contribuinte em discuti-la judicialmente e à míngua de um mecanismo no sistema jurídico pátrio, que permita que a Fazenda Pública a impugne perante o Poder Judiciário.

Com o devido respeito aos que assim o fazem,⁴⁷¹ a nosso sentir, revela-se um contrassenso defender, doutrinariamente, ao mesmo tempo, que a Fazenda Pública está obstada do ingresso no Poder Judiciário para impugnar a decisão proferida no processo administrativo e

⁴⁷¹ Por todos, cfr. GRUPENMACHER, Betina Treiger. “Controle da Constitucionalidade pelo Poder Executivo”. In: DERZI, MISABEL (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 231-232. Segundo a professora, “os órgãos que apreciam os recursos dos contribuintes no âmbito da administração fazendária se equiparam, em sua essência, aos do Poder Judiciário e as decisões por eles proferidas tem a eficácia de decisão judicial. Nessa medida, se referidas instâncias decidem pela impertinência da cobrança tal decisão, em homenagem ao princípio da moralidade da administração pública, não mais poderá ser questionada no âmbito do Poder Judiciário, o que afastará de forma definitiva e inalterável a sua cobrança. Se, no entanto, o contribuinte sucumbir em seu recurso administrativo terá ainda a faculdade de renovar o pedido de revisão perante o Poder Judiciário, o qual poderá afastar a exigência conforme lhe for requerido. Partimos de tal raciocínio para concluir que não é coerente, nem juridicamente aceitável, o entendimento de que as instâncias administrativas de julgamento não podem apreciar a arguição de inconstitucionalidade. É certo que referidos órgãos exercem atividade judicante em processo no qual, a exemplo do que se opera no processo judicial, são assegurados a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal”.

A seu turno, Walter Bussamara manifesta coerentemente: “aceitar a função jurisdicional dos órgãos julgadores administrativos, além de ressaltar a flagrante violação ao princípio da ampla defesa caso não se permita tal controle não bastam para aceitarmos o controle de constitucionalidade por eles exercido, já que, paralelamente, há que se permitir o acesso do ente político ao Judiciário em caso de efetiva constatação de inconstitucionalidade, ou seja, nestes casos, mister se faz a participação última do Poder Judiciário, já que temos no STF o guardião da Constituição, sob pena de violação, agora, à isonomia constitucionalmente assegurada, pelo mesmo dispositivo que outrora fora interpretado em prol do contribuinte (art. 5º, LV, CF)” (BUSSAMARA, Walter Alexandre. “Da possibilidade do controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, em matéria tributária, pelos órgãos julgadores administrativos”. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, v. 9, nº 35, São Paulo: abr./jun. 2001, p. 176).

que os órgãos julgadores deverão analisar as arguições de inconstitucionalidade do contribuinte e afastar as normas que entenderem em desconformidade com a Constituição.

Isso porque, por dever de coerência com o sistema disposto no ordenamento jurídico pátrio, deve-se considerar que a “coisa julgada administrativa”, por si só, obstaculiza o exame da constitucionalidade de determinado ato normativo pela Administração judicante. Ora, supondo que determinado órgão julgador afaste a aplicação de determinada norma no processo administrativo, ao argumento de sua inconstitucionalidade, e anule um lançamento tributário, a Fazenda Pública restará impedida de discutir tal decisão no âmbito judicial e buscar uma padronização dessa decisão pelos Tribunais Superiores.⁴⁷²

É dizer, sendo insuperável a “coisa julgada administrativa”, como exaustivamente demonstrado, se um órgão julgador pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária e afastar sua aplicação, implicaria, necessariamente, na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização, caso outras câmaras julgadoras daquele mesmo conselho administrativo julgassem de forma distinta.

A impossibilidade de uniformização das decisões geraria incongruências insuperáveis no sistema, dado o fato de que a própria Corte Constitucional pode, posteriormente, entender pela constitucionalidade da referida norma em que se baseou a autuação fiscal.

A nosso sentir, portanto, a conclusão inarredável de que a Fazenda não pode ir a juízo contra uma decisão do Conselho de Contribuintes revela-se como um fortíssimo argumento para a defesa de que esse órgão julgador administrativo não pode julgar a inconstitucionalidade de um dispositivo legal. Isso geraria uma falha no sistema jurídico, insegurança jurídica e a possibilidade de se conviver com situações de absoluto contrassenso, anti-isonômicas e anticoncorrenciais.⁴⁷³

⁴⁷² Com entendimento diverso, vale cfr. XAVIER, Alberto Pinheiro. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. 2005, p. 82-84. Para o jurista português, faltaria nexo lógico entre a questão da definitividade das decisões proferidas contra a Fazenda por órgãos judicantes, integrados na Administração, e a questão da apreciação da constitucionalidade ou da legalidade de ato normativo por aquele órgão judicante. “Com efeito, o argumento só seria verdadeiro se os órgãos judicantes da Administração tivessem uma ‘competência de rejeição’, isto é, fossem dotados do poder de declarar a inconstitucionalidade das leis com efeitos constitutivos e *erga omnes*. Não é, porém, assim. A mera desaplicação da lei ordinária como fundamento da declaração de nulidade do ato administrativo tributário, por vício de inconstitucionalidade indireta, deixa tal lei vigente, incólume e intocada” (p. 84).

⁴⁷³ A possibilidade coexistência de contribuintes com situações jurídicas diversas ofende o princípio da livre concorrência, que, à luz do que dispõe o art. 170, IV, da Constituição, constitui fundamento e objetivo da ordem econômica constitucional vigente. Tal princípio se funda na isonomia, na medida em que a sua consecução pressupõe que os diversos agentes econômicos possam atuar no mercado em igualdade de condições. Como leciona Fernando Scaff, pelo princípio da livre concorrência, “busca-se criar as condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República em seu art. 3º, e

Essa instabilidade jurídica decorrente do eventual afastamento de normas jurídicas pelo Poder Executivo foi notada, com propriedade, por FLÁVIO COUTO BERNARDES. Senão, confira-se suas palavras:

[...] aos membros do Poder Executivo cabe apenas e tão somente a aplicação das normas jurídicas editadas, uma vez que a competência para o reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade, por expressa determinação constitucional, é do Poder Judiciário.

Admitir posicionamento diverso seria desvirtuar as funções dos poderes constitucionalmente outorgados, causando, seguramente, instabilidade jurídica no exame do contencioso administrativo, em razão das divergências possivelmente existentes [...].⁴⁷⁴

É digno de nota que a instabilidade jurídica decorrente do afastamento de normas legais pelo Poder Executivo é simplesmente desconsiderada por boa parte dos doutrinadores que defendem o “melhor dos mundos” para o contribuinte, sem se preocupar com as consequências disso para segurança jurídica.

Além dessa questão da agressão à segurança jurídica, cumpre lembrar que o Poder Executivo não pode se negar a cumprir normas jurídicas válidas, devidamente aprovadas pelo Parlamento, porque deve cumprir o princípio da legalidade e seu corolário, a presunção de constitucionalidade das leis.

Ainda que as considere eivadas de inconstitucionalidade, cumpre ao Poder Executivo aplicar as leis. A competência para a declaração de inconstitucionalidade é exclusiva do Poder Judiciário.⁴⁷⁵ Ressaltando essa incompetência do Poder Executivo, ANTÔNIO CARILLO FLORES brinda-nos com a seguinte ilustração:

respeitando os princípios da ordem econômica. Para que se possa existir livre concorrência é imperioso que haja isonomia entre os contendores nas arenas no mercado” (SCAFF, Fernando Facury. “Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Coisa Julgada constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2006, p. 111). Impõe-se assegurar que “os tributos sejam economicamente neutros, para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata-se do princípio da neutralidade econômica dos tributos, que impede que este tipo de ‘intervenção econômica’ do Estado cause desequilíbrios concorrências” (p. 114). Nesse contexto, verifica-se que uma decisão administrativa definitiva que, ao afastar a lei tributária por sua inconstitucionalidade, desonere determinada pessoa jurídica do pagamento de um dado tributo, quando inexistir decisão similar a beneficiar as demais empresas que atuam no mesmo segmento, possui o condão de impactar de forma direta o desempenho da referida empresa no mercado, tornando-a, ao menos em tese, mais competitiva do que as demais, abalando a almejada neutralidade econômica dos tributos.

⁴⁷⁴ BERNARDES, Flávio Couto. “Aspectos Polêmicos do procedimento tributário administrativo”. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH*. Belo Horizonte: Editora Fórum, nº 1, jan./jun. 2008, p. 78.

⁴⁷⁵ A competência para o exercício do controle concentrado de constitucionalidade das leis, no direito brasileiro, é do Supremo Tribunal Federal, que, nos termos do art. 102, *caput*, da Constituição da República, é o guardião do texto constitucional. Tal controle encontra-se previsto no inciso I, alíneas *a* e *p*, do art. 102, combinado com os parágrafos primeiro e segundo, bem como no art. 103. Os mencionados dispositivos constitucionais são regulamentados pelas Leis nºs 9.868, de 10 de novembro de 1999, e nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999. A seu turno, o controle difuso pode ser realizado por qualquer órgão que compõe a estrutura do Poder Judiciário (art. 92), isto é, pode ser feito pelo juiz de primeira instância, bem como pelo desembargador de tribunal, sendo exigida, neste segunda hipótese, a observância da reserva de plenário, prevista no art. 97 da Constituição. O STF

Por isto, o empenho de obrigar os órgãos do Governo a exercer ainda contra a vontade deles mesmos a delicada função de examinar a constitucionalidade das leis, capacitando-os, assim, para desobedecê-las, quando precisamente a sua principal tarefa dever ser de acatá-las, me recorda a deliciosa moça de uma bela novela de aventuras que se entretinha em fazer andar para trás o seu relógio, “rindo-se das pecinhas que cumpriam com o seu dever equivocado”. Só que os frutos que mui provavelmente se lograriam conceder ao Executivo, de modo geral, a exorbitante autoridade de não cumprir com as leis quando as julgasse inconstitucionais, talvez não provocasse risos, porém lamentos.⁴⁷⁶

Realmente, toda criação do legislador, legitimada democraticamente, é em si mesma portadora de uma presunção (elidível) de ser intrinsecamente adequada e justa. Desde que não seja possível demonstrar que essa decisão é falsa, tem de aceitar-se como correta a decisão tomada pela instância institucionalmente organizada e definida como componente para a decisão.⁴⁷⁷ Nessa linha de raciocínio e alertando para o risco de que qualquer autoridade descumpra uma norma legal, vale a transcrição do seguinte trecho da doutrina de CELSO RIBEIRO BASTOS:

O Texto Constitucional poderia consagrar expressamente mesmo essa faculdade deferida a todos de examinar a adequação da norma à Constituição e de descumpri-la em caso de concluir pela negativa. Tal sistema é inviável, nunca tendo sido adotado em parte alguma, por equivaler na prática à supressão quase total da eficácia própria da lei. [...] Tal situação não permitiria ao direito cumprir a sua eminente função de garantidor da ordem, da paz, da tranquilidade, que se expressa na presunção de legitimidade de todo ato público em geral. Ao conferir-se a qualquer um a competência de declarar uma lei inconstitucional, como escusa para o seu descumprimento, chegaríamos ao absurdo de ver o Executivo deixar de cobrar tributos, de efetuar prisões, de interditar estabelecimentos, toda vez que reputasse a lei como contrária à Constituição. Assistiríamos, por outro lado, ao particular resistir a bala à ordem de prisão emanada de autoridade, derrubar obstáculos ao trânsito em certas vias etc.⁴⁷⁸

exerce este controle por meio do recurso extraordinário, que tem previsão e requisitos estipulados pelos arts. 102, inciso III, alíneas *a* até *d*, e parágrafo terceiro, 52, inciso X, da Constituição; 541 *usque* 545, do Código de Processo Civil; 321 a 329, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, com o fim de dar a versão final sobre a constitucionalidade do diploma legal ou do ato normativo, cuja presunção de constitucionalidade foi posta a prova pelos órgãos inferiores.

⁴⁷⁶ FLORES, Antônio Carillo. “O Executivo e as Leis Inconstitucionais”. *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, Ano VII, nº 30, Junho, Rio de Janeiro, 1949, p. 36;

⁴⁷⁷ MEDEIROS, Rui. *A Decisão de Inconstitucionalidade – Os Autores, o Conteúdo e os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade da Lei*. Universidade Católica Editora, Lisboa: 1999, p. 266.

⁴⁷⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª edição, Malheiros Editores, São Paulo: 2010, pp. 546 e ss. Ainda segundo Bastos, “ao direito, por sua própria definição, incumbe regular eficazmente a vida social. Em nome do princípio da efetividade, ele recusa autoridade a qualquer um para descumprir suas disposições, em nome de eventual inconstitucionalidade atingindo a referida norma. O direito empresta sua força coativa a tudo aquilo que provém, como pretensão de lei, do órgão específico criado para sua produção pela própria Constituição. A natureza imperativa do direito, sua vocação à regulação eficaz dos comportamentos humanos, seu fundamento na necessidade de harmonizar os conflitos de interesses, de fazer prevalecer a ordem e segurança, e evitar o caos, fazem com que ele acolha como regra jurídica válida toda aquela que reúna características mínimas, tais como a pretensão de ser uma lei e ter provindo do órgão competente. Estes atributos da norma são suficientes para que se insira no ordenamento. Ela é por enquanto constitucional. Por força da necessidade de ser efetivo, o direito passa por cima do princípio que a técnica jurídica impõe de somente acolher como norma jurídica aquela adotada segundo o disposto na norma superior, tanto do ponto de vista formal como sob o aspecto material ou substancial” (pp. 546-547).

Impende ressaltar que tal entendimento não significa uma suposta desvalorização das normas constitucionais. Muito pelo contrário. Por um imperativo de segurança jurídica, a própria Constituição da República de 1988 estabelece os instrumentos legítimos para o controle da constitucionalidade dos atos normativos, sendo certo que a desobediência a leis presumidamente constitucionais pelo Poder Executivo, por óbvio, não corresponde a um dos referidos mecanismos de controle.

Lembre-se que, segundo o art. 97 da Carta Política, “*somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público*”. É o que o Supremo Tribunal Federal tem denominado de reserva de plenário na declaração de lei ou ato normativo, no sistema do controle de constitucionalidade difuso.

E, segundo aquele Tribunal, a reserva de plenário funda-se, exatamente, na presunção de constitucionalidade que protege tais atos normativos, “*somado a razões de segurança jurídica*”.⁴⁷⁹

Como ponderou HANS KELSEN, grande colaborador da criação e evolução do controle concentrado de constitucionalidade, se a Constituição conferisse a toda e qualquer pessoa competência para decidir esta questão, dificilmente poderia surgir uma lei que vinculasse os súditos do direito e os órgãos jurídicos. Devendo evitar-se tal situação, a Constituição apenas pode conferir essa competência a um determinado órgão.⁴⁸⁰

Saliente-se, ainda, sob outro viés, o princípio da legalidade, previsto expressamente no art. 37, da Constituição de 1988,⁴⁸¹ o qual impõe ao administrador público o dever de sujeitar-se aos mandamentos da lei. É, portanto, prejudicial à democracia que a autoridade administrativa se recuse a aplicar uma lei que foi regularmente votada e aprovada pelos órgãos legislativos competentes e cuja presunção de constitucionalidade ainda não foi atacada pelo Poder Judiciário.

Sob a ótica do princípio da presunção de constitucionalidade de lei, corolário do princípio geral da separação de poderes, o Estado não edita leis inconstitucionais. Tal princípio

⁴⁷⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Federal, proferido nos autos do RE nº 192.212/SC, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 29.08.1997.

⁴⁸⁰ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, v. 2, Trad. João Baptista Machado, 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, Sucessor, 1998, p. 301. Ainda segundo Kelsen, a Constituição “pode conferir a certos órgãos competência para aplicar leis e ao mesmo tempo excluir expressamente desta competência a fiscalização da constitucionalidade das leis a aplicar. As constituições contêm por vezes um preceito segundo o qual os tribunais e as autoridades administrativas não têm de verificar a constitucionalidade das leis a aplicar”.

⁴⁸¹ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”.

tem por objeto preservar a estabilidade das relações jurídicas na sociedade e o próprio Estado de Direito. Nesse sentido, ensina MARCO AURÉLIO GRECO que toda lei está revestida de presunção de constitucionalidade. Cabe ao Poder Executivo cumprir não só as leis como a Constituição. Porém, não cabe aos agentes administrativos subordinados deixar de aplicar a lei porque, a seu juízo, há uma inconstitucionalidade.⁴⁸²

Não se pode compreender o princípio da separação dos poderes constitucionalmente consagrado se não se tiver em vista, além de seus fundamentos e suas raízes históricas, essa dimensão positiva que orienta a distribuição de competências constitucionais. As autoridades administrativas, ainda que dotadas de uma alta especialização técnica, como é o caso dos julgamentos tributários, não foram funcionalmente concebidas para o exercício do controle da constitucionalidade das leis.⁴⁸³

O argumento de que o Poder Executivo poderia descumprir a norma que entendesse inconstitucional, sob o fundamento de que deve obediência, em primeiro lugar, à Constituição é extremamente arriscado. Tal entendimento poderia ser facilmente transplantado, por dever de coerência, aos particulares, que também estão submetidos ao mesmo ordenamento jurídico, e nem por isso estão autorizados a deixar de cumprir deveres jurídicos emanados de normas que entendam inconstitucionais.⁴⁸⁴ Segundo MARCIANO SEABRA DE GODOI:

⁴⁸² GRECO, Marco Aurélio. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, pp. 708-709.

⁴⁸³ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. “Breves apontamentos sobre a legitimidade extraordinária do *poder de rejeição de leis inconstitucionais* pela autoridade administrativa”. *Revista MP Jurídico*. Ano II, número 10, julho/agosto/setembro de 2007, p. 12-13. Segundo a professora, “os tribunais estão especialmente vocacionados para o exercício da função jurisdicional e a Corte Constitucional (Supremo Tribunal Federal, no caso brasileiro), por sua vez, precipuamente vocacionada à defesa jurídica da Constituição (pense-se, a título de exemplo, na sua especial composição, nos fundamentos jurídico-históricos que levaram à sua instituição da Jurisdição Constitucional, mister este que essa Corte realiza principalmente por meio do controle jurisdicional de constitucionalidade das leis); e, ainda, tendo em conta a posição institucional bastante peculiar do Poder Judiciário em face dos demais ‘Poderes’ (dotado de especial independência contra possíveis ingerências externas que possam pôr em risco o exercício imparcial da função jurisdicional). Por sua vez, também o Legislador (quer o Parlamento, quer o Executivo-Legislator) está especialmente vocacionado para a concepção do procedimento legislativo, para além de outras funções tradicionais, como, no caso do Congresso Nacional, a função de fiscalização e controle político do Executivo (pense-se na sua organização e composição interna próprias e na sua legitimidade democrática direta – no Brasil, inclusive do Chefe do Governo)”.

⁴⁸⁴ Comungando desse entendimento: ZOCKUN, Maurício. ZOCKUN, Carolina Zacaner. Natureza e Limites da Atuação dos Tribunais Administrativos. *Revista Interesse Público*, Belo Horizonte, nº 44, jul.-ago. 2007, p. 153. Em sentido oposto, veja-se a lição de Celso Ribeiro Bastos: “Não há, como vimos, uma reserva administrativa no campo do atuar administrativo que fique isenta da regulamentação legislativa. O administrador deve cumprir simultaneamente a lei e a Constituição. No entanto, quando a lei ferir a Constituição, é lícito à Administração Pública preferir a aplicação do Texto Constitucional à própria norma subconstitucional, em virtude do princípio da hierarquia das normas. Frise-se que ao assim proceder não estará a Administração declarando a inconstitucionalidade da lei, que é função exclusiva do Poder Judiciário, estará apenas respeitando o princípio da hierarquia normativa”. (*Curso de Direito Administrativo*, São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 25). No mesmo sentido, vide: HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso. As Funções e Autonomia Atípicas dos Tribunais Administrativos – Breve Ensaio. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coord.). *Processo Administrativo Tributário e*

todos os cidadãos e órgãos políticos e administrativos participam – em sentido amplo – do processo de interpretação e aplicação da Constituição. Contudo, somente os membros do Poder Judiciário apresentam as garantias institucionais (art. 95 da CF) necessárias para praticar um ato de extrema gravidade: negar oficialmente aplicação a uma norma em vigor aprovada pelo Poder Legislativo.⁴⁸⁵

Nesse sentido, foi a palestra proferida por CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO. Para o professor, o Executivo não pode descumprir lei inconstitucional, e não pode fazê-lo porque não tem o poder jurídico de expulsar uma norma do sistema. O juízo que o Executivo faz a respeito de uma lei é irrelevante para fins de sua não aplicação. BANDEIRA DE MELLO faz uma importante correlação entre a questão e o poder de veto do Poder Executivo no processo legislativo:

Com efeito, mesmo deixando de lado trilhas puramente lógicas de investigação sobre quem tem ou não o poder de expulsar algo do sistema [...], eu lembraria que, se o Executivo pudesse descumprir lei inconstitucional, de que valeria a derrubada do veto? Sabe-se que o Chefe do Poder Executivo pode vetar uma lei, e pode vetá-la por quê? Será que é inconstitucional? Esta é uma das causas do veto – e o Legislativo derruba o veto. De que adiantaria o Legislativo derrubar o veto, se depois o Executivo não cumprir a lei? O que representaria esse poder de derrubar o veto? Nada! Estaria nas mãos do Executivo obedecer ou não à norma, ainda que o Legislativo pretendesse ir contra. [...]

O senhor de introdução de uma lei no sistema é o Poder Legislativo. O senhor da retirada dessa lei do sistema, por inválida, por inconstitucional, é o Poder Judiciário. Diante de uma lei, quaisquer de nós poderá dizer: esta lei é inconstitucional, esta lei agride o sistema normativo, tal como ele tem que ser lisamente constituído. Todos nós podemos fazê-lo. Pergunta-se: e por causa disto a lei deixa de ser aplicada?⁴⁸⁶

Ou seja, apesar de a autoridade administrativa possuir competência para julgar e emitir juízos de valor sobre determinado caso concreto e aplicar a norma legal que entende aplicável, não possui, todavia, competência para verificar se a mencionada norma está em conformidade com a Constituição, a ponto de negar-lhe a aplicação.

O controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Executivo se dá da forma preventiva, caracterizada pelo veto do Chefe deste poder. É dizer, o controle é exercido de forma prévia, antes que a norma ingresse no ordenamento jurídico, com o objetivo de defender a própria Carta Maior ou os interesses legítimos da administração, na forma do art. 84, inciso V, da Constituição de 1988.⁴⁸⁷

Previdenciário. São Paulo: Max Limonad, 2001, pp. 41-90; FILHO, Marçal Justen. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 25, out. 1997, p. 77.

⁴⁸⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Sobre a Possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em Juízo, Decisões Definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*, 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 397 e 398.

⁴⁸⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: n° 75, 1999, pp. 15 e 16.

⁴⁸⁷ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] V - vetar projetos de lei, total ou parcialmente”.

De outro lado, na Constituição Republicana de 1988, não há nenhum dispositivo atribuindo às autoridades administrativas competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis.

Ainda nesse raciocínio, confira-se o seguinte comentário de DIRCEU ANTÔNIO PASTORELLO, para quem a outorga de competência aos órgãos administrativos julgadores para afastar atos normativos transformaria cada funcionário em censor da validade das leis e regulamentos o que representaria ofensa aos princípios da segurança jurídica e da certeza do direito, *in verbis*:

É princípio assente que o Estado não edita leis inconstitucionais e, como corolário, a presunção de constitucionalidade das leis se impõe. O legislativo tem o dever de elaborar o projeto conforme a Constituição e o Presidente da República o de vetá-lo ao transformar o projeto em lei pela sanção quando desconforme com a Carta Magna. O princípio tem como objeto preservar a estabilidade das relações jurídicas na sociedade e o próprio estado de direito. Nem o Presidente da República, nem muito menos a autoridade administrativa, como subordinada do Poder Executivo, pode deixar de aplicar a lei por entendê-la inconstitucional. A sua competência para julgar decorre do fato de estar ela investida da competência para emitir juízos de valor sobre um quadro fático que se apresenta e aplicar a lei que entende aplicável. Mas não tem ela, ou seja, poder de formular juízos de valor sobre a natureza e conformidade *jurisdictio* da lei à Constituição a ponto de negar-lhe aplicação. A jurisdição, sendo monopólio do Poder Judiciário (CF/88, art. 5º, XXXV), somente a este compete, através do sistema de controle concentrado, ou difuso, negar eficácia à norma. [...] Se foi sancionado o projeto aprovado pelo legislativo, que poderia ser vetado total ou parcialmente se assim entendesse o Presidente da República quando de sua sanção, não pode funcionário subordinado dizer se a lei é ou não constitucional. Isto implicaria em transferir poderes para o policial do quartirão, para o porteiro da repartição, gerando um estado de caos social.⁴⁸⁸

Por isso, consideram-se escoreitos os argumentos lançados por MARCO AURÉLIO GRECO, segundo os quais quando a autoridade administrativa entende que determinada lei é inconstitucional, cabe-lhe sobrestar o julgamento representar o Chefe do Poder Executivo suscitando a questão pertinente. Compete ao Chefe do Poder Executivo analisar se, ao seu juízo, há ou não inconstitucionalidade. Se houver, poderá promover as medidas adequadas (inclusive Ação Direta de Inconstitucionalidade); por outro lado, se entender que não há inconstitucionalidade, a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei.⁴⁸⁹

⁴⁸⁸ PASTORELLO, Dirceu Antônio. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 505-507.

⁴⁸⁹ GRECO, Marco Aurélio. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, p. 708. Posição semelhante é sustentada por Ricardo Mariz de Oliveira e João Francisco Bianco: “O ideal seria que, tendo que decidir sobre matéria controvertida de natureza constitucional, o Conselho representasse junto ao Sr. Procurador Geral da República para que este, nos termos do que dispõe o art. 103, parágrafo 4º, da Constituição Federal, propusesse a ação direta de constitucionalidade ou inconstitucionalidade junto ao STF. Enquanto não julgada a ação, os processos administrativos que versassem sobre o assunto ficariam sobrestados, aguardando o julgamento da ação direta no STF. Julgada esta, o Conselho poderia aplicar o critério estabelecido pelo Poder Judiciário” (OLIVEIRA, Ricardo

De mais a mais, como assevera GILMAR FERREIRA MENDES, até o advento do controle abstrato da constitucionalidade dos atos normativos, era majoritário o entendimento no sentido de que o Poder Executivo poderia se recusar a aplicar a norma inconstitucional. Entretanto, destaca que a questão perdeu muito de seu apelo em face da Constituição de 1988, que outorgou aos órgãos do Executivo, no plano estadual e federal, o direito de instaurar o controle abstrato de normas. A possibilidade de se requerer liminar que suspenda imediatamente o diploma questionado reforça ainda mais esse entendimento. Portanto, a justificativa que embasava aquela orientação de enfrentamento da constitucionalidade perdeu razão de ser na maior parte dos casos.⁴⁹⁰

Nessa ordem de ideias, diante do fato de que a Constituição de 1988 outorgou aos Chefes dos Poderes Executivos Estaduais e Federal a legitimidade para o ajuizamento de ação direta de inconstitucionalidade, não é razoável que estes optem pelo imediato descumprimento da legislação emanada pelo Poder Legislativo em detrimento dos meios próprios de controle da constitucionalidade das normas.⁴⁹¹

Mariz de; BIANCO, João Francisco. “A Questão da Apreciação de Constitucionalidade de Lei pelos Conselhos Federais de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*, 2º volume. São Paulo: Dialética, 1997, pp. 127-128). Também sustentando a incompetência das autoridades administrativas para a apreciação da constitucionalidade das leis, cfr. MACHADO, Hugo de Brito. “Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 152-154; CASSONE, Vitorio. “Processo Administrativo Tributário”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 381; MINATEL, José Antônio. “Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos”. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 330.

⁴⁹⁰ MENDES, Gilmar Ferreira. “O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade”. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: nº 19, 1997, pp. 238-239.

⁴⁹¹ Registre-se os dizeres de Alberto Xavier: “é importante salientar que a corrente majoritária no Brasil se formou em face de sistema constitucional em que ainda não existiam instrumentos de amplo controle abstrato da inconstitucionalidade das leis que estivessem ao alcance dos Chefes do Poder Executivo da União e dos Estados. Com efeito, entendia-se que, dada essa inexistência, a não aplicação da lei que entendesse abertamente inconstitucional era o único recurso de que dispunha o Poder Executivo para lhe propiciar o exame pelo Poder Judiciário, ao qual caberia a palavra definitiva sobre se uma lei merece ou não ser recebida como tal, por se conformar ou não à Constituição. Recusada a aplicação dela, o interessado em vê-la executada poderia levar a sua pretensão ao Judiciário. A ‘representação interventiva’ confiada ao Procurador-Geral da República pela Constituição de 1934 não abrangia a generalidade dos fundamentos de inconstitucionalidade, mas apenas aqueles que respeitavam aos ‘princípios sensíveis’, ou seja, aos grandes equilíbrios políticos da Federação. É certo que a Emenda Constitucional nº 16, de 26.11.1965, instituiu pela primeira vez no texto da Constituição de 1946, ao lado da representação interventiva, o controle abstrato da generalidade das normas estaduais e federais, prevendo ‘a representação contra inconstitucionalidade de lei ou ato de natureza normativa, federal ou estadual, encaminhada pelo Procurador-Geral da República’ (nova alínea *k*) do art. 101, I). A verdade, porém, é que a ação direta de inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 16 (mantida na Constituição de 1967 e na Emenda nº 1, de 1969), era monopólio do Procurador-Geral da República [...]. Assim, conquanto alguns passassem a sustentar que, na existência de um mecanismo de controle de constitucionalidade mediante ação declaratória direta, ainda que restrito, não mais caberia ao Executivo o poder de negar cumprimento a leis inconstitucionais (poder esse cujo fundamento residiria exclusivamente na inexistência de mecanismo pelo qual pudesse trazer a questão a exame do Poder Judiciário), o Supremo Tribunal Federal continuou sustentando a doutrina anterior” (XAVIER, Alberto Pinheiro. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, 2005, pp. 76-77).

Efetivamente, o aumento do espectro de legitimados para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade, consequência da modificação introduzida pela Constituição de 1988 (art. 103⁴⁹²), implica que tanto o Presidente da República quanto o Governador de Estado têm legitimidade ativa para arguir em sede de controle abstrato, a ocorrência de vício de constitucionalidade. Assim, se podem provocar o órgão com competência constitucional para conhecer do vício reclamado não há razão para exercer tal controle. Vale dizer, se entendem que a norma é inconstitucional, basta que provoquem o Supremo Tribunal Federal a fim de obter uma decisão definitiva, de modo a preservar a ordem social sem descuidar da ordem jurídica. A posição do Supremo é decisiva e deve ser provocada antes do descumprimento da lei.⁴⁹³

Em relação ao argumento de que, sendo vedada a alegação de inconstitucionalidade da norma pelo litigante, no processo administrativo, restaria mitigada sua ampla defesa, cumpre lembrar, todavia, que mencionado princípio, não só no processo administrativo, mas também no processo judicial, não é absoluto, sendo regido por diversas regras que estabelecem os limites dentro dos quais há de ser exercido. A questão sob exame se refere, em última análise, à existência ou não de competência da Administração judicante para apreciar a matéria de inconstitucionalidade de lei em que baseou o lançamento tributário (do mesmo modo, *v.g.*, que o Superior Tribunal de Justiça não tem competência para examinar matéria constitucional).

Vale repisar que o ponto em discussão não está nos efeitos da decisão do órgão julgador administrativo, mas na própria competência deste para optar ou não pela aplicação de determinada norma legal, válida para todos os efeitos diante do texto constitucional, fazendo um juízo de mérito no sentido de que referida norma seria inconstitucional.⁴⁹⁴

⁴⁹² “Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: I - o Presidente da República; II - a Mesa do Senado Federal; III - a Mesa da Câmara dos Deputados; IV - a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; V - o Governador de Estado ou do Distrito Federal; VI - o Procurador-Geral da República; VII - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; VIII - partido político com representação no Congresso Nacional; IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.”

⁴⁹³ Diante desses argumentos, somente se poderia cogitar na recusa do Chefe do Poder Executivo Municipal em aplicar lei inconstitucional, já que este não é legitimado para o ajuizamento de ação direta. Essa é a opinião externada por Gilmar Mendes: “no plano do Município, inexistente a possibilidade de se provocar, de forma direta, um pronunciamento definitivo do STF sobre a incompatibilidade entre lei municipal e a CF. Também aqui, seguindo a orientação fixada pelo Supremo Tribunal, poder-se-ia admitir que a autoridade administrativa negasse aplicação ao direito municipal sob o argumento da inconstitucionalidade” (MENDES, Gilmar Ferreira. “O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade”. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: n° 19, 1997, p. 238). Mesmo assim, diante de tudo o que se demonstra, não é justificável o descumprimento de uma norma devidamente aprovada pelas Câmaras Municipais.

⁴⁹⁴ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 195.

É dizer, o foco não deve se dar tão só na ampla defesa, tendo em vista que aspectos de suma importância parecem sobrepujar na análise desta controvérsia, quais sejam (a) a preservação da separação dos poderes; (b) a proteção da segurança jurídica, respeitando-se a presunção de constitucionalidade das leis; e (c) o reconhecimento da competência exclusiva do Poder Judiciário para deliberar acerca da (in)constitucionalidade dos atos normativos, seja nos casos concretos ou no caso de decisões cujos efeitos são *erga omnes*.⁴⁹⁵

Não se deve confundir, no entanto, a impossibilidade de os Conselhos de Contribuintes afastarem leis por considerá-las inconstitucionais por falecerem de tal competência com a hipótese em que estes órgãos julgadores se depararem com ofensas diretas entre o ato administrativo e a Constituição, quando, evidentemente, deverá ser anulado por inconstitucionalidade (quando, por exemplo, um auditor fiscal tiver se valido de provas obtidas ilicitamente para fundamentar a autuação).

Atente-se para as seguintes conclusões anotadas por HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

[...] c) o órgão administrativo de julgamento pode declarar a inconstitucionalidade de um ato administrativo sempre que esse ato estiver fundado em lei e normas infralegais de validade não impugnada, mas, apesar disso, violar (o ato, e não as tais normas infraconstitucionais) diretamente a Constituição. É o caso, por exemplo, do agente federal que viola o domicílio de um contribuinte sem autorização judicial, e que pode ter seus atos impugnados por violação ao art. 5º, XI, da CF/88. Isso porque, nesse caso, estará realizando a autotutela sobre o tal ato inconstitucional.

d) situação diferente é aquela na qual, para considerar inválido o ato administrativo impugnado (um lançamento de Cofins, por exemplo), o órgão julgador tem necessariamente de afirmar a inconstitucionalidade da lei na qual este ato se funda e segue fielmente. Nesse hipótese, já não será mais da autotutela que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder. Ora, como processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício da autotutela, e essa autotutela não autoriza o julgamento sobre atos praticados por outros poderes (pois deixaria, obviamente, de ser “auto”), não é possível à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei;

e) quando já existir manifestação do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade de leis, ainda que no âmbito do chamado controle difuso de constitucionalidade, o órgão de julgamento não só pode como deve acatá-la, em respeito ao princípio da harmonia entre os Poderes.⁴⁹⁶

A quase totalidade dos órgãos administrativos judicantes, em todas as esferas e instâncias, atualmente, tem julgado pela prevalência da tese da impossibilidade da apreciação da constitucionalidade de ato normativo pelo Poder Executivo. Na maioria dos casos, os julgados se fundam nos próprios mandamentos legais de cada tribunal administrativo.

⁴⁹⁵ ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009, p. 195.

⁴⁹⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, nº 98, nov. 2003, pp. 98-99.

O art. 26-A, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com hierarquia de lei ordinária federal, prevê que “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade*”.

Nessa linha, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF –, Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, prevê, em seu art. 62, que fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A orientação foi inclusive sumulada na esfera do processo administrativo fiscal federal: “*o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*” (Súmula CARF nº 2).⁴⁹⁷

No que diz respeito ao processo administrativo tributário do Estado de Minas Gerais, a Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, determina no art. 182, inciso I, que “*não se incluem na competência do órgão julgador: [...] a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo [...]*”. O art. 110, inciso I, do Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, que estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA –, possui redação idêntica.

Por seu turno, a Lei do Município de Belo Horizonte nº 10.082, de 12 de janeiro de 2011, que criou o Conselho Administrativo de Recursos Tributários – CART-BH – dispõe, em seu art. 14, que “*ficam excluídos da competência do CART o julgamento de impugnação de resposta exarada pelo órgão competente em face de consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária municipal, assim como a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de legislação municipal*”.

Na maioria dos julgamentos, os votos exarados se atêm, principalmente, ao disposto na legislação que regulamenta cada órgão, que, como visto, veda que haja o afastamento do ato normativo, ao argumento de sua inconstitucionalidade.

Em alguns casos, no entanto, foram abordados importantes fundamentos, já tratados, mas que vale a transcrição. Veja-se o seguinte trecho do voto da lavra do Relator RENÉ DE OLIVEIRA E SOUSA JÚNIOR, nos autos da Impugnação nº 40.010121334-85 (Acórdão nº

⁴⁹⁷ A mencionada súmula foi formulada com base nos seguintes acórdãos paradigmas: Acórdão nº 101-94.876, de 25/02/2005; Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004; Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004; Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000; Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003; Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003; Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004; Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004; Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005; Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005.

18.435/07, da 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, publicado em 01/12/2007), *in litteris*:

Primeiramente é necessário salientar que toda a argumentação da peça impugnatória se baseia em inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 14.941/2003, mais precisamente em seu art. 1º, § 1º que, ao entendimento do Impugnante teria extrapolado os limites Constitucionais fixados no art. 155, § 1º, inciso II, da CF/88: nenhum outro ponto da exigência fiscal foi objeto de questionamentos na mesma peça de defesa. Diante desta constatação pouco ou quase nada temos a contra-argumentar, devendo ainda ressaltar a incompetência deste órgão julgador para decidir questões baseadas nas argumentações aqui expostas, à vista do art. 88, inciso I, da CLTA/MG.

“Art. 88 - Não se incluem na competência do órgão julgador: I - a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo;”

Nesse mesmo sentido, em “MOREIRA, Bernardo Motta. O Cancelamento definitivo do crédito tributário pelo Conselho de Contribuintes. Monografia (Bacharelado em Direito). Faculdade de Direito da UFMG, Belo Horizonte, 2006”, pág. 19, podemos extrair: “Todavia, entendemos que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma ‘lei’ (não um decreto ou norma complementar) por considerá-la inconstitucional. Vale dizer, os órgãos do Poder Executivo não têm competência para decidir se uma lei é (ou não) inconstitucional. Tal conclusão é decorrência lógica do princípio da legalidade, previsto expressamente no art. 37, da Constituição de 1988, o qual impõe ao administrador público o dever de sujeitar-se aos mandamentos da lei. É, portanto, prejudicial à democracia que a autoridade administrativa se recuse a aplicar uma lei que foi regularmente votada e aprovada pelos órgãos legislativos competentes e cuja presunção de constitucionalidade ainda não foi atacada pelo Poder Judiciário.”

Complementa ainda:

“Na Constituição Republicana de 1988, não há qualquer dispositivo atribuindo às autoridades administrativas competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de leis. Para Buzaid, o poder de apreciar a eiva de inconstitucionalidade compete privativamente ao Poder Judiciário, sendo exercício não apenas pelo Supremo Tribunal Federal ou Tribunal de segundo grau, mas também por qualquer juiz. Nas palavras do Ministro: ‘O poder de decretar a inconstitucionalidade das leis, no Brasil, compete privativamente ao Judiciário. Não o pode exercer o Legislativo, porque lhe é vedado ser juiz em causa própria; aliás, a sua função consiste em elaborar ou revogar as leis, não em apreciar a sua validade. Também não o pode exercer o Executivo, pois isso o tornaria superior ao Congresso’.”

Além disso, confira-se as palavras, diretas e elucidativas, do Relator ALFREDO BENTO DE VASCONCELLOS NETO, proferidas no acórdão nº 8.789, da 3ª Câmara do CART-BH, publicado no Diário Oficial do Município de Belo Horizonte de 1º de outubro de 2011, constantes da ementa do julgado:

Com efeito, não se revela possível a este Colegiado, à míngua da necessária competência funcional, negar vigência a leis do Município de Belo Horizonte, prerrogativa reservada pela Carta Política à função revisora do Poder Judiciário, a quem incumbe, com ares de inquestionável exclusividade, a gravíssima tarefa de declarar a invalidade das leis que, direta ou indiretamente, violarem a Constituição da República, ou mesmo quaisquer outras normas jurídicas hierarquicamente mais elevadas.

Fácil é perceber que são posições bem fundamentadas, que preservam princípios do Estado Democrático de Direito e evitam a prática de arbítrios e insegurança jurídica pelo Poder Público.

Ex positis, não há dúvidas de que a Administração, por seus órgãos julgadores no processo tributário, não pode deixar de aplicar norma legal vigente, ao argumento de que esta seria inconstitucional.

No entanto, é de sabença geral que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 347, que reconhece a competência dos Tribunais de Contas para apreciar a constitucionalidade de normas. Considerando-se que referidos tribunais não fazem parte do Poder Judiciário, cumpre analisar, mais detidamente, a imperiosa superação do mencionado enunciado, diante da ordem jurídica atual.

3.1.1 Superação do enunciado da Súmula nº 347 do Supremo Tribunal Federal

Em 1963, sob a ordem da Carta de 1946, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula nº 347, que reconhece a competência dos Tribunais de Contas para apreciar a constitucionalidade de normas.

Com base no referido verbete, as Cortes de Contas têm afastado a aplicação de leis e atos do Poder Público por reputá-los inconstitucionais, o que, a nosso sentir, provoca insegurança jurídica e instabilidade para as entidades e órgãos que se encontram sujeitos a esse controle. Ora, mercê das decisões daquelas Cortes, tais sujeitos são obrigados a deixar de dar aplicação a leis que não foram declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, isto é, sem que tenha havido manifestação jurisdicional elidindo sua presunção de constitucionalidade.

O Tribunal de Contas da União – TCU –, *verbi gratia*, além de outros fundamentos que serão expostos a seguir, se vale do verbete sumular nº 347 para defender sua competência para efetuar o controle de constitucionalidade de leis e atos normativos, quando profere o julgamento das contas, é dizer, *in concreto*.

Todavia, em razão do paralelismo da questão do Tribunal de Contas, que não é órgão do Poder Judiciário,⁴⁹⁸ com a dos órgãos julgadores administrativos tributários, cabe perquirir,

⁴⁹⁸ Em sede constitucional, o Tribunal de Contas surgiu com a Constituição da República de 1891, ocasião em que foi tratado de forma desvinculada dos capítulos dedicados à organização e funcionamento dos Poderes, tendo sido disciplinado nas Disposições Gerais, com as funções de liquidar as contas da receita e despesa e verificar a sua legalidade (art. 89), nos moldes das Constituições européias da época. Em 1893, o Tribunal de contas foi efetivamente instalado. A Constituição de 1937 tratou do Tribunal de Contas no capítulo referente ao Poder Judiciário, e, por ocasião das circunstâncias políticas do momento, as competências do órgão foram reduzidas, a exemplo da supressão da função de emitir parecer prévio sobre as contas do Presidente da República. Na Constituição de 1946, foram restabelecidas as competências que lhe haviam sido retiradas, e o mencionado Tribunal passou a integrar o capítulo destinado ao Poder Legislativo. Cabe ressaltar que foi nesse contexto, antes da Emenda nº 16, de 1965, que foi editada, pelo Supremo Tribunal Federal, a Súmula nº 347, cuja análise da

nesse momento, se a Corte de Contas, sob a égide da nova Carta constitucional, ainda contaria com tal competência. Estaria superada a Súmula 347 no ordenamento jurídico atual?

Isto é, da mesma forma que o Poder Executivo, através de órgãos como os Conselhos de Contribuintes deve cumprir as leis, passa-se a demonstrar que também os Tribunais de Contas não podem deixar de aplicá-las, se vigentes e eficazes, mesmo que, no entendimento daqueles conselheiros julgadores, estejam eivadas de inconstitucionalidade.

3.1.1.1. Argumentos pela possibilidade do controle de constitucionalidade no âmbito dos Tribunais de Contas

O Supremo Tribunal Federal, ainda sob a égide da Constituição de 1946, reconheceu a competência do Tribunal de Contas para apreciar a constitucionalidade de leis e atos normativos, por meio da edição da Súmula nº 347: “*O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público*”.

Esse enunciado tem como referência o Recurso de Mandado de Segurança nº 8.372/Ceará, julgado em 11 de dezembro de 1961, cujo Ministro Relator era PEDRO CHAVES.⁴⁹⁹ Decidiu-se, naquela oportunidade, que o Tribunal de Contas não poderia declarar a inconstitucionalidade da lei, haja vista que essa declaração escaparia à sua competência específica. No entanto, foi feita uma distinção entre a declaração de inconstitucionalidade e a

validade nos dias atuais constitui o cerne do presente tópico. A Constituição Republicana de 1988 trouxe inovações. Em seu art. 70, estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Nos termos do art. 71, compete ao Tribunal de Contas da União auxiliar o Congresso Nacional no exercício dessas funções, por meio de diversas prerrogativas. Os Tribunais de Contas são órgãos autônomos, de estatura constitucional e com funções próprias, não integrando a estrutura de nenhum dos três Poderes da República. (Cfr. SILVA, Elke Andrade Soares de Moura. *Os tribunais de contas e o controle de constitucionalidade das leis*. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2004/03/-sumario?next=2> Acesso em: 03 mai. 2012).

Ainda sobre a estruturação do referido órgão, vale conferir: FERRAZ, Luciano de Araújo. *Controle da administração pública: elementos para compreensão dos tribunais de contas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999. Nas palavras do professor, “o Tribunal de Contas, sem embargo de não se constituir um quarto Poder, é independente no exercício de suas funções, fiscalizando os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Busca na própria Constituição sua identidade e suas competências, as quais não poderão ser mitigadas por legislação infraconstitucional, embora possam ser ampliadas por esta via. Insere-se na estrutura do Estado como ‘órgão de ligação’ (Dalmo Dallari), ‘órgão de destaque constitucional’ (Pardini), ou ‘organi a rilevanza costituzionali’ (Pietro Virga), definições que lhe asseguram a qualificação de órgão de auxílio ao Poder Legislativo, cuja ‘criação posterior à teoria da separação dos Poderes e fruto da prática, destoava das linhas rígidas da tripartição.’” (pp. 142-143).

⁴⁹⁹ Esta é a ementa do mencionado julgado: “Não ofende a direito líquido e certo o ato do Tribunal de Contas que nega registro a aposentadoria fundada em lei revogada. Recurso não provido”.

não aplicação de leis inconstitucionais, pois esta, segundo o relator, seria obrigação de qualquer Tribunal ou órgão de qualquer dos Poderes do Estado.

No âmbito do Tribunal de Contas da União, a jurisprudência é pacífica em reconhecer que aquela Corte pode apreciar a constitucionalidade, em concreto, de atos normativos e demais atos do poder público.⁵⁰⁰

O art. 70 da Constituição de 1988 estabelece que a fiscalização do Tribunal de Contas da União será feita quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas. As competências da Corte de Contas estão discriminadas em sua Lei Orgânica – Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 –, cujo art. 1º, § 1º, preconiza que “*no julgamento de contas e na fiscalização que lhe compete, o Tribunal decidirá sobre a*

⁵⁰⁰ Nesse sentido, o trecho do relatório que acompanhou o Acórdão nº 913, de 2005, da Segunda Câmara, da lavra do Ministro Ubiratan Aguiar: “20.1. [...] conquanto seja prerrogativa privativa do Egrégio Supremo Tribunal Federal a declaração de inconstitucionalidade, com efeitos ‘erga omnes’, nos termos do art. 102 da CF, o próprio Pretório Excelso, em decantada jurisprudência, reconheceu que esta Corte, ‘no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do poder público’ (Súmula n. 347). 20.2 De fato, o controle de constitucionalidade no âmbito do TCU é aquele de ordem difusa, destarte, não há prejudicialidade em, a cada processo, afastar-se norma por inconstitucional, ainda que a questão esteja em debate no STF. De mais a mais, a Lei n. 9.868/98 não veda a realização de controle difuso, ante a tentativa de afastar norma do mundo jurídico por meio do controle concentrado. Ressalva apenas a vinculação à decisão do STF nas Ações Direta e Indireta de Inconstitucionalidade, o que ainda não ocorreu. 20.3 Assim, está plenamente legitimado este Tribunal, no exercício de suas competências constitucionais, em velar pela constitucionalidade dos atos poder público, especialmente os atos de natureza infra-legal, como é o caso da Resolução 388/97 do TST, que receberá mais comentários adiante”.

Nessa linha de entendimento, ainda, o Acórdão nº 831, de 2003, do Plenário, no qual o Relator, em sede de consulta formulada pela Comissão de Fiscalização da Câmara dos Deputados, teceu as seguintes ponderações acerca da atuação do Tribunal de Contas da União, no que diz respeito à declaração de inconstitucionalidade de atos normativos: “35. Antes de finalizar o exame desta questão, gostaria de ressaltar que teria dificuldade em conhecer da presente consulta, caso entendesse que a Lei nº 9.262/96 é inconstitucional, pelas razões que exponho a seguir. O objeto da consulta consiste em determinar quais seriam as possíveis interpretações da referida Lei. O § 2º do art. 1º da Lei nº 8.443/92 estabelece que a resposta à consulta tem caráter normativo e constitui prejulgamento da tese. 36. Significa dizer que a decisão a ser adotada em sede de consulta deve ser obedecida pelos órgãos sujeitos à jurisdição do Tribunal e que venham, de qualquer forma, a ser abrangidos pela matéria objeto do feito. Assim, por exemplo, se a consulta versar sobre a correta aplicação de determinado dispositivo legal afeto a todo o Poder Judiciário, a resposta do Tribunal não obrigará apenas ao órgão consulente, mas estender-se-á a todos os demais órgãos do Judiciário Federal. Este o alcance do caráter normativo de que trata o citado dispositivo legal. 37. Tais processos apresentam, por conseguinte, verdadeira eficácia erga omnes, pelo menos no que pertine à administração pública sujeita à matéria objeto da consulta. Ora, se o processo versa a respeito da aplicação de determinada norma legal e se a conclusão alcançada alude à sua inconstitucionalidade, estará, na verdade, o Tribunal exercendo competência constitucional que não detém, qual seja, o controle abstrato de normas, ainda que de efeitos restritos. 38. Se a decisão da consulta afirmar a inconstitucionalidade da norma, seu caráter normativo acarretará a obrigatoriedade de os órgãos sujeitos à jurisdição do Tribunal não a aplicarem. O efeito prático será a suspensão da eficácia da norma objeto da consulta, o que não pode ser realizado pelo TCU. Reconheça-se que pode esta Corte examinar a constitucionalidade de leis, no exercício de sua missão institucional, porém apenas para decidir o caso concreto. Nunca quando o objeto de processo, cuja decisão possua efeito normativo, for a própria constitucionalidade da norma. 39. Consoante estabelecido pelo constituinte originário, no ordenamento jurídico nacional apenas o Poder Judiciário (Supremo Tribunal Federal em relação à Constituição Federal e Tribunais de Justiça em referência às Constituições Estaduais e à Lei Orgânica do DF) pode exercer o controle abstrato e concentrado de normas. 40. Legítimo seria o exame da constitucionalidade de norma por parte do Tribunal, em sede de consulta, caso não fosse este o objeto principal do feito. Perfeita a atuação da Corte, nas situações em que, para fundamentar a decisão final, deixa de aplicar determinada norma por considerá-la inconstitucional”.

legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão e das despesas deles decorrentes, bem como sobre a aplicação de subvenções e a renúncia de receitas”.

Por outro lado, apesar de a Constituição e a lei federal não serem claras nesse sentido, o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução nº 155, de 04 de dezembro de 2002, disciplina o controle de constitucionalidade por parte daquela Corte. Em seu art. 15, inciso I, alínea *e*, estabelece que compete privativamente ao Plenário, dirigido pelo Presidente do Tribunal, deliberar originariamente sobre conflito de lei ou de ato normativo do poder público com a Constituição, em matéria de sua competência.

Todavia, não há, regimentalmente, a previsão de um rito próprio para o exame da matéria constitucional. Nesse aspecto, não é demais lembrar que PONTES DE MIRANDA já defendeu, sob a égide da Constituição de 1946, que seria necessário um quórum qualificado para a apreciação da constitucionalidade de leis e atos normativos pelo Tribunal de Contas, com a maioria absoluta dos votos dos membros daquela Corte, como condição de eficácia jurídica dessas decisões.⁵⁰¹

Na realidade, reconhecendo que a declaração de inconstitucionalidade, tanto pela via direta quanto pela incidental, seria da competência privativa do Poder Judiciário, alguns autores procuram diferenciar a declaração expressa de inconstitucionalidade do mero afastamento da aplicação de determinado ato normativo. ROBERTO ROSAS, por exemplo, ao comentar o enunciado da súmula em apreço, observa que o Tribunal de Contas não seria competente para *declarar* a inconstitucionalidade de lei, nos termos do art. 97 da Constituição. Não obstante, entende que caso o ato esteja fundado em lei divergente da Constituição, a Corte poderia negar a aplicação do dispositivo, “*porque há que distinguir entre declaração de inconstitucionalidade e não aplicação de leis inconstitucionais, pois esta é obrigação de qualquer tribunal ou órgão de qualquer dos Poderes do Estado*”.⁵⁰²

JACOBY FERNANDES, igualmente, defende que as Cortes de Contas não julgariam a constitucionalidade de leis e atos normativos com o mesmo objetivo do Supremo Tribunal

⁵⁰¹ Nas palavras de Pontes de Miranda, “se bem que seja igualmente ilegal o ato que infringe a Constituição e o ato que infringe a lei ordinária, porque o Poder Judiciário e, no caso do art. 77, I, II e III, o Tribunal de Contas tem, em ambos os casos, de decretar a nulidade, pode dar-se que o ato esteja conforme a lei e não conforme a Constituição, por ser a lei mesma contra lei. A lei, que contra ela é, seria, então, inconstitucional. A constitucionalidade não é mais do que espécie – a espécie mais conspícua – de ilegalidade. O Tribunal de Contas pode apreciá-la e decretar a nulidade do contrato, por maioria absoluta de votos dos seus membros” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1946*. 1. ed. 4 v. Rio de Janeiro: H.Cahen, 1947, p. 105).

⁵⁰² ROSAS, Roberto. *Direito Sumular: comentários às súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 153.

Federal.⁵⁰³ Para ele, a competência do STF abrangeria a própria lei, emprestando-lhe validade, ou suprimindo a sua existência no campo da realidade jurídica. O Tribunal de Contas, por outro lado, apenas apreciaria a constitucionalidade. Ou seja, não é o fato de ser incidental, ou não, que retiraria a faculdade de julgamento, o que importa é que o efeito decorrente deste, inversamente ao que a Cúpula do Judiciário impõe, seria tão somente o de conduzir a interpretação de lei a parâmetros centrados na Constituição, sem, de fato, implicar em efeito objetivo sobre a norma.⁵⁰⁴

Derradeiramente, argumenta-se que, em face do art. 103 da Constituição, como o Tribunal de Contas não está legitimado a propor ação direta de inconstitucionalidade, e, ainda que o pudesse, tendo que esperar pelo posicionamento da Suprema Corte, a eventual intempestividade da decisão suspendendo o ato inconstitucional poderia resultar em prejuízo ao erário, *in verbis*:

Os fatores puramente políticos, as razões econômico-financeiras ou de outra índole, em muitos casos, têm prevalecido no processo legislativo, em detrimento do necessário rigor dos limites normativos, reclamando também desses tribunais severas precauções diante da imperícia e imprevidência, ou manipulação, que podem causar irreparáveis danos a direitos coletivos e ao patrimônio público.

Deixar de examinar, oportunamente, a constitucionalidade de determinada norma pode ocasionar efetivos extremamente danosos ao erário e ao interesse público.

Ampla jurisprudência ampara, no mesmo sentido, a atuação do Tribunal a respeito da matéria, não se afigurando razoável deixar a Corte de se pronunciar a respeito de possível inconstitucionalidade de textos legais editados, ficando no aguardo da execução da norma para, só então, atacar os atos praticados.⁵⁰⁵

Por isso é que MARIANA SODRÉ aduz que o objetivo precípua do controle de constitucionalidade pelo TCU não seria mesmo o ataque direto à lei ou ato normativo, mas a proteção ao erário que poderia vir a ser afetado por despesas respaldadas em leis ou atos normativos inconstitucionais.⁵⁰⁶

Contudo, em que pese os respeitáveis argumentos dessa corrente doutrinária e suas louváveis preocupações, notadamente com o erário, por um imperativo de segurança jurídica e estabilidade das relações, comungamos da doutrina que nega a possibilidade de a Corte de Contas declarar inconstitucionais normas legais ou afastar sua aplicação, por reputá-las em desconformidade com a Constituição, por falecer de tal competência.

⁵⁰³ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. “Os Tribunais de Contas e o Exame de Constitucionalidade de Lei”. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, Brasília, v. 26, p. 33-53, jan./dez. 2000, p. 36.

⁵⁰⁴ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência*. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 296.

⁵⁰⁵ FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. “A apreciação da constitucionalidade das normas pelos Tribunais de Contas”. *L&C: Revista de Licitações e Contratos*, v. 5, n. 51, p. 16-21, set. 2002.

⁵⁰⁶ SODRÉ, Mariana Priscila Maculan. Controle de Constitucionalidade pelo Tribunal de Contas da União. In: SOUZA JUNIOR, José Geraldo de (org.). *Sociedade democrática, direito público e controle externo*. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006, p. 129-142.

De pronto, uma assertiva se faz necessária: não se está a negar que todos os cidadãos e órgãos políticos e administrativos participam do processo de interpretação e aplicação da Constituição. Para nós, entretanto, somente os membros do Poder Judiciário apresentam as garantias institucionais necessárias para praticar um ato extremamente grave, qual seja, o de negar, oficialmente, aplicação a uma norma vigente, aprovada pelo Poder Legislativo.

Examinemos melhor, adiante.

3.1.1.2. A impossibilidade de o Tribunal de Contas enfrentar a constitucionalidade das leis. Competência exclusiva do Judiciário, sob pena de ofensa à segurança jurídica

Como já aludido, consoante o escólio de GILMAR MENDES, a Constituição de 1988 reduziu o significado do controle de constitucionalidade incidental ou difuso ao ampliar, de forma evidente, a legitimação para a propositura da ação direta de inconstitucionalidade (art. 103), permitindo que, praticamente, todas as controvérsias constitucionais relevantes sejam submetidas ao Supremo Tribunal Federal mediante processo de controle abstrato de normas.⁵⁰⁷

De fato, hoje são múltiplas as formas de controle direto, que possibilitam, de forma segura, o exame das graves questões concernentes à inconstitucionalidade ou não de determinada norma jurídica. É por esse motivo que a tese de que os Tribunais de Contas podem exercer o controle de constitucionalidade de leis e atos normativos não se coaduna com o sistema jurídico brasileiro, que se converge na exclusividade do Poder Judiciário.

O artigo 71 da Constituição,⁵⁰⁸ ao tratar do TCU, prescreve que se trata de órgão auxiliar ao Poder Legislativo, no exercício do controle externo da fiscalização contábil,

⁵⁰⁷ COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1003.

⁵⁰⁸ “Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete: I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento; II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público; III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório; IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II; V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo; VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante

financeira e orçamentária.⁵⁰⁹ De um lado, constata-se que não há outorga expressa de competência ao órgão para aferição da constitucionalidade das leis, ainda que concretamente e, de outro, ao revés, o inciso IX é cristalino ao estabelecer que a atuação deve se dar no plano, apenas, da legalidade, e não da constitucionalidade.

Logo, não cabe à Corte de Contas questionar lei válida e vigente, mas sim cuidar da sua aplicação, sob pena de se perverter a ordem constitucional vigente, o que geraria grande insegurança jurídica.

AYRES BRITTO, ao escrever sobre o regime constitucional dos referidos tribunais, afirma que não são órgãos exercentes da função jurisdicional do Estado. Deveras, tal função do Estado é exclusiva do Poder Judiciário e é por isso que as Cortes de Contas: a) não fazem parte da relação dos órgãos componentes desse poder, como se vê da simples leitura do art. 92 da Constituição; b) também não se integram no rol das instituições que foram categorizadas como instituições essenciais a tal função (a jurisdicional), a partir do art. 127 da Carta de 1988.⁵¹⁰

Destarte, pode-se dizer que os Tribunais de Contas têm uma natureza eminentemente político-administrativa: política, nos termos da Constituição; e administrativa, nos termos da lei. Deixa claro o referido jurista, que a atuação do TCU é “*consequência de uma precedente atuação (a administrativa), e não um proceder originário. E seu operar institucional não é*

convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município; VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas; VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário; IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade; X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal; XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados. [...]”.

⁵⁰⁹ Colhe-se do magistério de Luciano de Araújo Ferraz as seguintes características desse órgão de controle: o controle dos Tribunais de Contas situa-se ao lado dos controles parlamentar, administrativo e judiciário; que esse controle é praticamente todo realizado *a posteriori*, podendo, contudo, dar-se de forma concomitante (v.g., inspeções e auditorias – art. 71, IV –, atos e contratos administrativos – art. 71, IX e § 1º) e, excepcionalmente, prévia – art. 113, § 2º; ele é externo a todos os demais órgãos da administração, salientando-se que ele próprio deve manter sistema de controle interno de seus atos; ele deve se instalar de ofício, por força de suas atribuições constitucionais, ou mediante provocação de qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato (art. 74, § 2º), da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou CPI, relativamente às inspeções e auditorias (art. 71, IV), da Comissão Permanente prevista no art. 166, §1º, no concernente ao cumprimento do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias, do orçamento e seus créditos adicionais, dentre outras possibilidades; e pode ser um controle de legalidade (v.g., aposentadorias, reformas, pensões e atos de admissão), de mérito (julgamento de contas) e de resultados (contratos de gestão). (FERRAZ, Luciano de Araújo. *Controle da administração pública: elementos para compreensão dos tribunais de contas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999, pp. 123-124).

⁵¹⁰ BRITTO, Carlos Ayres. “O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas”. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 9, dezembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso 01/12/2011.

propriamente um tirar competências da lei para agir, mas ver se quem tirou competências da lei para agir estava autorizado a fazê-lo e em quê medida".⁵¹¹

Não se pode perder de vista que o Poder Judiciário tem a competência de exercer o controle de constitucionalidade, justamente pelo fato de suas manifestações serem dotadas da definitividade, o que gera, por conseguinte, segurança e estabilidade jurídicas.

Ademais, é de se observar que eventuais exceções às funções típicas dos Poderes instituídos pela Carta de 1988 devem ser expressas, não sendo possível incluí-las através de interpretações ampliativas, eis que a mencionada matéria demanda interpretação restritiva.

Outro ponto da discussão que, a nosso sentir, merece melhor análise é essa suposta diferença entre a declaração de inconstitucionalidade (mediante controle difuso ou abstrato) e o mero afastamento de sua aplicação no âmbito do controle das contas.

Para nós, com o devido respeito da doutrina contrária, não exercer o controle de constitucionalidade abrange tanto a impossibilidade de manifestação acerca da constitucionalidade de leis e atos normativos, quanto o “mero” fato de deixar de aplicar as normas jurídicas em determinados casos. O efeito prático gerado é o mesmo: insegurança jurídica.

Inexiste diferença ontológica entre a declaração de inconstitucionalidade e a decisão que afasta norma legal formalmente válida, ao argumento de que estaria em desconformidade com a Carta Fundamental. Neste diapasão, observe-se o teor da Súmula Vinculante nº 10, do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que “*viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte*” (publicada no DOU de 27/06/2008).

Como já registramos, todos os cidadãos e órgãos políticos e administrativos participam, em sentido amplo, do processo de interpretação e aplicação da Constituição. Apesar disso, somente os membros do Poder Judiciário apresentam as garantias institucionais, constantes do art. 95 da Carta Maior, necessárias para negar, oficialmente e definitivamente, a aplicação a uma norma em vigor emanada pelo Poder Legislativo.

São esses os motivos que nos levam a questionar a aplicação da Súmula nº 347 do STF, que, por ter sido editada na década de 60, merece revisão e superação. Talvez sob aquele

⁵¹¹ BRITTO, Carlos Ayres. “O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas”. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 9, dezembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso 01/12/2011.

paradigma constitucional, a questão merecesse solução diversa, mas no cenário jurídico atual, referido enunciado não merece guarida.

O dispositivo da Constituição de 1946, então vigente, que atribuía as competências do TCU (art. 77⁵¹²) não compreendia todas as competências atualmente arroladas no art. 71 da Carta de 1988, como também não havia disposição expressa, como a do inciso IX do art. 71, que deixa claro ser a atuação do Tribunal de mera observância da ordem legal.

De mais a mais, (i) a reserva de Plenário nem sequer existia, (ii) a aplicação imediata e a efetividade dos direitos e garantias fundamentais não era assegurada, e, finalmente, (iii) o momento histórico era inteiramente distinto.

Inclusive, acerca desse debate e impondo uma reanálise da súmula em questão, já há manifestação do próprio Supremo Tribunal Federal, através de voto da lavra do Ministro GILMAR FERREIRA MENDES, ao apreciar pedido de liminar veiculado no Mandado de Segurança n.º 25.888/DF (publicada no Diário da Justiça de 22/03/2006). Vale a transcrição do seguinte trecho:

Não me impressiona o teor da Súmula nº 347 desta Corte, segundo o qual “o Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e atos do Poder Público”. A referida regra sumular foi aprovada na Sessão Plenária de 13.12.1963, num contexto constitucional totalmente diferente do atual. Até o advento da Emenda Constitucional n.º 16, de 1965, que introduziu em nosso sistema o controle abstrato de normas, admitia-se como legítima a recusa, por parte de órgãos não-jurisdicionais, à aplicação da lei considerada inconstitucional. No entanto, é preciso levar em conta que o texto constitucional de 1988 introduziu uma mudança radical no nosso sistema de controle de constitucionalidade. Em escritos doutrinários, tenho enfatizado que a ampla legitimação conferida ao controle abstrato, com a inevitável possibilidade de se submeter qualquer questão constitucional ao Supremo Tribunal Federal, operou uma mudança substancial no modelo de controle de constitucionalidade até então vigente no Brasil. Parece quase intuitivo que, **ao ampliar, de forma significativa, o círculo de entes e órgãos legitimados a provocar o Supremo Tribunal Federal, no processo de controle abstrato de normas, acabou o constituinte por restringir, de maneira radical, a amplitude do controle difuso de constitucionalidade.** A amplitude do direito de propositura faz com que até mesmo pleitos tipicamente individuais sejam submetidos ao Supremo Tribunal Federal mediante ação direta de inconstitucionalidade. Assim, o processo de controle abstrato de normas cumpre entre nós

⁵¹² “Art. 77 - Compete ao Tribunal de Contas: I - acompanhar e fiscalizar diretamente, ou por delegações criadas em lei, a execução do orçamento; II - julgar as contas dos responsáveis por dinheiros e outros bens públicos, e as dos administradores das entidades autárquicas; III - julgar da legalidade dos contratos e das aposentadorias, reformas e pensões. § 1º - Os contratos que, por qualquer modo, interessarem à receita ou à despesa só se reputarão perfeitos depois de registrados pelo Tribunal de Contas. A recusa do registro suspenderá a execução do contrato até que se pronuncie o Congresso Nacional. § 2º - Será sujeito a registro no Tribunal de Contas, prévio ou posterior, conforme a lei o estabelecer, qualquer ato de Administração Pública de que resulte obrigação de pagamento pelo Tesouro nacional ou por conta deste. § 3º - Em qualquer caso, a recusa do registro por falta de saldo no crédito ou por imputação a crédito impróprio terá caráter proibitivo. Quando a recusa tiver outro fundamento, a despesa poderá efetuar-se, após despacho do Presidente da República, registro sob reserva do Tribunal de Contas e recurso *ex officio* para o Congresso Nacional. § 4º - O Tribunal de Contas dará parecer prévio, no prazo de sessenta dias, sobre as contas que o Presidente da República deverá prestar anualmente ao Congresso Nacional. Se elas não lhe forem enviadas no prazo da lei, comunicará o fato ao Congresso Nacional para os fins de direito, apresentando-lhe, num e noutro caso, minucioso relatório de exercício financeiro encerrado”.

uma dupla função: atua tanto como instrumento de defesa da ordem objetiva, quanto como instrumento de defesa de posições subjetivas. Assim, **a própria evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, verificada desde então, está a demonstrar a necessidade de se reavaliar a subsistência da Súmula 347 em face da ordem constitucional instaurada contra a Constituição de 1988.** (grifos nossos)

Referido Mandado de Segurança foi impetrado pela Petrobrás, contra ato do Tribunal de Contas da União que havia determinado que a impetrante e seus gestores se abstivessem de aplicar o Regulamento de Procedimento Licitatório Simplificado, aprovado pelo Decreto nº 2.745, de 24 de agosto de 1998, do Presidente da República. Assim, o TCU, apreciando o Processo TC nº 008.210/2004-7, determinou à Petrobrás: (i) justificação, de modo circunstanciado, acerca da aplicação das sanções previstas no art. 87 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993,⁵¹³ garantindo prévia defesa administrativa da contratada e a manutenção dos documentos que evidenciassem referido procedimento; (ii) cumprimento do disposto nos arts. 22 e 23 da Lei nº 8.666, de 1993, no que diz respeito às modalidades de licitação e respectivos limites, diante do valor estimado da contratação.

Em face dessa decisão do TCU, a impetrante interpôs recurso de reexame, alegando que seus procedimentos de contratação não estariam regulados pela Lei nº 8.666, de 1993, mas pelo mencionado regulamento simplificado aprovado pelo Decreto nº 2.745, de 1998, cujo fundamento de validade seria a Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.⁵¹⁴

O TCU negou provimento ao referido recurso, ao argumento de que, em outra oportunidade, na Decisão nº 633, de 2002, já teria declarado a inconstitucionalidade do art. 67 da Lei nº 9.478, de 1997,⁵¹⁵ e do Decreto nº 2.745, de 1998, determinando que a Petrobrás observasse as normas da Lei nº 8.666, de 1993.

Foi contra essa decisão que a Petrobrás impetrou o Mandado de Segurança, tendo logrado a obtenção de uma liminar proferida pelo Ministro GILMAR MENDES, que considerou que, diante da evolução do sistema de controle de constitucionalidade no Brasil, é necessário reavaliar o teor da Súmula nº 347.

É relevante destacar que a posição do Ministro GILMAR MENDES tem sido reproduzida em diversos outros mandados de segurança com a mesma discussão.⁵¹⁶ Assim, em

⁵¹³ Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

⁵¹⁴ Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências.

⁵¹⁵ “Art. 67. Os contratos celebrados pela PETROBRÁS, para aquisição de bens e serviços, serão precedidos de procedimento licitatório simplificado, a ser definido em decreto do Presidente da República”.

⁵¹⁶ Os seguintes mandados de segurança tiveram seus requerimentos liminares deferidos monocraticamente: MS 29.123-MC/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 8.9.2010; MS 28.745-MC/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ

decisões monocráticas, vários ministros da Corte Suprema já aderiram à posição externada no sentido da superação da Súmula nº 347.

Ante todo o exposto, não obstante o enunciado sumular de nº 347 do Supremo Tribunal Federal, a jurisprudência do Tribunal de Contas da União e parcela considerável e respeitável da doutrina reconhecerem a competência das Cortes de Contas para negar aplicação à norma reputada inconstitucional, no atual cenário de nosso sistema jurídico, com a ampliação do controle direto, é inadmissível conceber que qualquer autoridade, que não os membros do Poder Judiciário, com garantias próprias, deixem de aplicar normas jurídicas vigentes e válidas. Tal comportamento gera instabilidade jurídica aos administrados, que se orientam de acordo com a presunção de constitucionalidade e legalidade de leis e atos normativos.

Por isso, Súmula nº 347 do Supremo Tribunal Federal não se coaduna com o sistema constitucional vigente, sendo imperiosa a sua revisão, como têm reconhecido as recentes decisões daquela Corte Maior, ao apreciar diversos mandados de segurança impetrados, para suspender decisões do Tribunal de Contas da União que insiste em afastar a aplicabilidade de ato normativo federal.

13.5.2010; MS 28.626-MC/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, DJ 5.3.2010; MS 28.252-MC/DF, Rel. Min. Eros Grau, DJ 29.9.2009; MS 27.796-MC/DF, Rel. Min. Ayres Britto, DJ 9.2.2009; MS 27.344-MC/DF, Rel. Min. Eros Grau, DJ 2.6.2008; MS 27.337-MC/DF, Rel. Min. Eros Grau, DJ 28.5.2008; MS 27.232-MC/DF, Rel. Min. Eros Grau, DJ 20.5.2008; MS 26.808-MC/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 2.8.2007; MS 26.783-MC/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 1º.8.2007; e MS 25.986-ED-MC/DF, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 30.6.2006.

3.3. SITUAÇÕES CONTROVERTIDAS EM QUE SE PODERIA ADMITIR QUE OS ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS DEIXEM DE APLICAR O ATO NORMATIVO, ANTE O RECONHECIMENTO DE SUA INCONSTITUCIONALIDADE

3.3.1. O ato normativo não é lei em sentido formal

Como visto acima, apesar de a autoridade administrativa possuir competência para julgar e emitir juízos de valor sobre determinado caso concreto e aplicar a norma legal que entende aplicável, não possui, todavia, competência para verificar se determinada lei está em conformidade com a Constituição, a ponto de negar-lhe a aplicação.

Importa observar que a “lei” a que se está a referir deve tratar-se de lei no sentido formal, ou seja, aprovada pelo Parlamento, tal como estabelecido na Constituição da República. Assim, a autoridade administrativa não tem competência para negar vigência a lei em seu sentido formal, ou seja, quando se depara com ato jurídico emanado do Poder Legislativo, ainda que entenda que referido ato legislativo é inconstitucional, pois, como dito, falece da necessária competência.

De modo diverso se dá nos casos em que a autoridade julgadora se depara com “lei” no sentido meramente material, é dizer, um ato normativo proveniente de um órgão estatal, que não está no exercício da função legislativa. Isso ocorre nas hipóteses dos decretos, regulamentos, portarias, despachos normativos, entre outros atos infralegais.⁵¹⁷

Quando diante de um decreto ou norma complementar é dever da autoridade fiscalizar sua legalidade e constitucionalidade. Por isso é que ao dizer que os órgãos do Poder Executivo não têm competência para decidir se uma lei é (ou não) inconstitucional, deve-se ter o cuidado de lembrar que o controle da constitucionalidade não é possível quando se referir a leis e atos normativos de mesma hierarquia de lei.

Reconheça-se, todavia, como fez DEJALMA DE CAMPOS, que alguns doutrinadores entendem que “*não só as leis mas especialmente os decretos executivos, ainda que ao arripio*

⁵¹⁷ Pela doutrina de Paulo Roberto Coimbra Silva: “lei, no sentido material, consiste em todo ato normativo impessoal, genérico e abstrato, ao passo que lei no sentido material e formal, consiste em todo ato normativo que, além dos atributos da impessoalidade, generalidade e abstração, foi validamente editado com a rigorosa observância do processo legislativo disposto na Constituição” (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “Fontes Formais do Direito Tributário”. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, n° 16, 2° semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 133).

da Lei Magna, devem ser integralmente cumpridos pelos Conselhos, enquanto não revogados ou fulminados pelo Supremo Tribunal Federal".⁵¹⁸

Equivocam-se, contudo, os que pensam assim.

A nosso sentir, o órgão julgador administrativo pode e deve averiguar se os decretos do Poder Executivo ou outras normas infralegais dão ou não fiel cumprimento às leis. Colhe-se do magistério de GOMES CANOTILHO:

[O] princípio básico é o de recusar à administração em geral e aos agentes administrativos em particular qualquer poder de controle da constitucionalidade das leis [...]

A prevalência tendencial do princípio da legalidade não deve transferir-se de plano para os "regulamentos" e "preceitos administrativos". Neste sentido, não está de todo vedado aos agentes administrativos desobedecer "regulamentos" ou circulares administrativas violadoras de direitos, liberdades e garantias.⁵¹⁹

Sem dúvida, se o julgador administrativo identificar que um decreto, uma portaria, normas complementares ou outras prescrições administrativas,⁵²⁰ ofendem um comando constante de uma lei ordinária ou da própria Constituição da República, justamente em observância ao princípio da legalidade, deve afastá-lo por ilegal ou inconstitucional. Esclarecedoras as seguintes lições de HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO:

Ao considerar inválido um ato administrativo contrário à lei, a Administração está exercendo a autotutela, ainda que esse ato se funde em Decreto, Portaria, Instrução Normativa, ou qualquer outra norma infralegal. Isso porque, caso a ilegalidade esteja presente no Decreto, na Portaria, ou na Instrução Normativa, a própria Administração que editou tais normas pode – no âmbito da autotutela, através dos órgãos competentes para tanto – considerá-las inválidas. Estará, em qualquer caso, revendo atos por ela próprios emitidos, anulando-os, reformando-os, etc. O mesmo ocorre quando o ato administrativo impugnado, conquanto aparentemente fundado em normas cuja validade não se discute, malfez diretamente a Constituição (exemplo do fiscal que viola o domicílio).

Entretanto, quando a Administração, para considerar inválido o ato administrativo impugnado (um lançamento de COFINS, por exemplo), tiver de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, já não será mais da autotutela que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder. Nesse caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um ato seu, mas julgando a validade de um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento no princípio da legalidade, nem muito menos no exercício da autotutela administrativa que dele decorre. Assim, se o processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício da autotutela, e essa

⁵¹⁸ CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 5ª ed., São Paulo: Editora Atlas, p. 98.

⁵¹⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3ª ed., Livraria Almedina, Coimbra: 1999, pp. 417-418.

⁵²⁰ Pela doutrina de Luciano Ferraz, as prescrições administrativas são ordenações gerais das autoridades administrativas superiores direcionadas às autoridades inferiores ou a servidores administrativos no âmbito interno da Administração Pública. Tais prescrições são fundadas na estrutura hierárquica mediante a qual se organiza a Administração Pública, decorrendo de uma especial relação de sujeição desses agentes (FERRAZ, Luciano. "Direito Administrativo". In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 8).

autotutela não autoriza julgamentos sobre atos praticados por outros poderes, não é possível à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei.⁵²¹

Com efeito, na hipótese de ato exarado pelo próprio Poder Executivo, como se dá no caso de um decreto, portaria, instrução normativa, o órgão judicante administrativo tem o dever de analisar sua legalidade e constitucionalidade, por força do princípio da autotutela (ou autocontrole).⁵²²

Vale observar que, na sua acurada análise a respeito da irretroatividade dos atos administrativos e da responsabilidade da Fazenda Pública pela confiança gerada, afirma MISABEL DERZI que os vícios havidos nas regulamentações, como a restrição de direitos e a criação de deveres, se representam determinações *contra legem*, são eivados de ilegalidade e não têm validade. Afirma a professora que “*representam ilicitude, ilegalidade, podem e devem ser corrigidos de ofício, e costumam ser contornados ou invalidados pelos conselhos de contribuintes das Administrações respectivas*”.⁵²³

Mutatis mutandis, o Conselho Nacional de Justiça – CNJ – que é órgão especial do Poder Judiciário, com atuação administrativa, no exercício das atribuições que lhe foram

⁵²¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 98, nov. 2003, pp. 97.

⁵²² Esse entendimento é aplicável também no confronto entre normas infralegais. Veja que, na prática, isso já ocorreu no âmbito da antiga Junta de Recursos Fiscais de Belo Horizonte. Na hipótese, o cerne da presente residia nos critérios de apuração do padrão de acabamento do imóvel, tendo em vista o conflito existente entre as regras constantes do Decreto do Município de Belo Horizonte nº 10.925/01 e a Ordem de Serviço nº 001/2000, posto que ambos traziam orientações diversas para apuração das características do imóvel. Veja-se a ementa:

“IPTU – REVISÃO DE LANÇAMENTO – CARACTERÍSTICAS E PADRÃO DE ACABAMENTO – CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO, APLICAÇÃO DOS FATORES E DETERMINAÇÃO DO PADRÃO DO IMÓVEL ESTABELECIDOS EM ORDEM DE SERVIÇO / NORMA COMPLEMENTAR EM FLAGRANTE EXORBITÂNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICÁVEL – INEFICÁCIA DO ATO ADMINISTRATIVO ORIENTADOR DO PROCEDIMENTO FISCAL – ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO – CONFIRMAÇÃO DA DECISÃO ‘A QUO’. – Restando inequivocamente demonstrado nos autos que a Ordem de Serviço DRI nº 001/2000, assim considerada, nos termos do disposto no artigo 110, inciso I, do Código Tributário Nacional, norma complementar à legislação tributária aplicável, em específico ao Decreto nº 10.925/01 que, por força do Decreto nº 11.581/03, regulamentou as regras e os critérios para aferição das características construtivas, aplicação dos fatores respectivos e determinação do padrão de acabamento dos imóveis, para fins de lançamento do imposto relativamente ao exercício de 2004, contém orientações procedimentais para o lançamento em flagrante exorbitância à fonte legislativa própria, vale dizer, ao retro citado Decreto, porquanto amplia e inova conceitos e critérios não definidos neste legítimo diploma regulamentador, especificamente quanto à atribuição da pontuação da lateral oculta quando ausente o revestimento equivalente à pintura convencional utilizada na fachada, procedimento este que se encontra disciplinado apenas e tão somente na referida Ordem de Serviço, já que o Decreto não prevê tal equivalência, mas determina a aplicação da pontuação 0 (zero) para os casos desta natureza, e por não ser esta, pela sua própria natureza jurídica, instrumento legítimo para tal finalidade, resulta ineficaz a sua aplicabilidade ao caso concreto, pelo que mister a alteração do lançamento para adequá-lo às normas legais e regulamentares válidas, confirmando-se, destarte, a decisão “a quo” por seus próprios e jurídicos fundamentos” (1ª Câmara, Recurso nº 7.490, Acórdão nº 7.430, Rel. Dra. Flávia Resende, pub. DOM de 9/10/2004).

⁵²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 478.

conferidas no inciso II, do § 4º, do art. 103-B, da Constituição,⁵²⁴ compete controlar a atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário, motivo pelo qual tem procedido a um controle dos atos administrativos e normativos do Poder Judiciário, o que não se confunde com o controle da constitucionalidade de leis, para o qual não tem competência.⁵²⁵

Em recente julgado o Conselheiro e Professor MARCELO NEVES considerou parcialmente procedente o Procedimento de Controle Administrativo nº 2007.10.00.001560-0 para julgar pela inconstitucionalidade e ilegalidade das Resoluções nºs 257/2005 e 296/2007, ambas do TJSP, que tratariam de forma anti-isonômica alguns Magistrados.⁵²⁶

À vista desses robustos argumentos, a *questio* seria de solução relativamente simples, bastando que os julgadores administrativos motivem suas decisões e o afastamento de normas infralegais que entendessem em desconformidade com a Carta Cidadã ou com as próprias leis ordinárias que fundamentam a validade dos referidos atos normativos.

Ocorre que, quase sempre, as normas reguladoras dos processos tributários administrativos, seja no âmbito federal, estadual ou municipal, dispõem, expressamente, que os julgadores não podem deixar de aplicar decretos ou atos normativos, além das leis. A peculiaridade da legislação interna de cada ente político influencia na competência atribuída às autoridades julgadoras. Um restringem mais, outras menos. Senão, veja-se.

O art. 26-A, *caput*, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com hierarquia de lei ordinária federal, prevê que “*no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional,*

⁵²⁴ “Art. 103-B. [...] § 4º Compete ao Conselho o controle da atuação administrativa e financeira do Poder Judiciário e do cumprimento dos deveres funcionais dos juízes, cabendo-lhe, além de outras atribuições que lhe forem conferidas pelo Estatuto da Magistratura: [...] II - zelar pela observância do art. 37 e apreciar, de ofício ou mediante provocação, a legalidade dos atos administrativos praticados por membros ou órgãos do Poder Judiciário, podendo desconstituí-los, revê-los ou fixar prazo para que se adotem as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, sem prejuízo da competência do Tribunal de Contas da União”.

⁵²⁵ “Não cabe ao Conselho Nacional de Justiça, órgão de natureza administrativa, fazer análise da constitucionalidade de leis estaduais. Não conhecimento do pedido” (CNJ – PCA 199 – Rel. Cons. Marcus Faver – 30ª Sessão – j. 28.11.2006 – DJU 13.12.2006).

⁵²⁶ “Procedimento de Controle Administrativo. 1) Recurso Administrativo. Procedimento de Controle Administrativo. Reclassificação de Comarcas. TJSP. Resoluções nos 257/2005 e 296/2007 do TJSP. Inconstitucionalidade e ilegalidade. Tratamento anti-isonômico a Magistrados de ‘terceira entrância’. Pagamento da diferença de entrância a todos os Magistrados de “terceira entrância” como sendo de “entrância final” e concessão de prerrogativas decorrentes da diferença de entrância. Pedido parcialmente procedente. Deve ser corrigido o tratamento anti-isonômico conferido aos Magistrados de terceira entrância que ocupam vaga em Comarcas reclassificadas como de entrância intermediária, estabelecido pelas Resoluções nos 257/2005 e 296/2007, para que passem a perceber remuneração idêntica à de entrância final (diferença de entrância), com as prerrogativas dos demais Magistrados de terceira entrância que tiveram suas comarcas reclassificadas para entrância final. 2) Procedimento de Controle Administrativo. Convocação de Magistrados de 1ª Instância para atuarem em 2ª Instância. Percepção de ‘auxílio-voto’ acima do teto remuneratório Constitucional. Inconstitucionalidade e ilegalidade. Ofensa ao disposto na Resolução nº 72 do CNJ. Natureza jurídica de subsídio. [...]” (CNJ – PCA 200710000015600 – Rel. Cons. Marcelo da Costa Pinto Neves – 103ª Sessão – j. 20/04/2010 – DJ-e nº 75/2010 em 28/04/2010).

lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade". Na mesma sintonia, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009) prevê, em seu art. 62, que fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Uma vez que a lei reguladora do processo administrativo do ente político determina, literalmente, que os órgãos julgadores não poderão deixar de aplicar decretos ao fundamento de sua inconstitucionalidade, não há alternativa a não ser o seu cumprimento pelos conselheiros julgadores.

Ora, o que está em jogo é a relação entre Poderes, o sistema de freios e contrapesos. Na medida em que os representantes do povo, nas respectivas Casas Legislativas, aprovaram uma restrição à competência do órgão julgador vinculado ao Poder Executivo, não se pode admitir um comportamento contrário. Em havendo a previsão no nível da lei, em sentido formal, acerca da impossibilidade de afastar decretos (se inconstitucionais), assim deverão se comportar os julgadores.

É claro, sob outra vertente, que a restrita interpretação do art. 26-A, *caput*, do Decreto 70.235, de 1972, que somente menciona tratado, acordo internacional, lei ou decreto, implica na possibilidade de afastamento de portarias, instruções normativas, resoluções, pareceres normativos e outros atos do Poder Executivo contrários à lei e à Constituição da República.

Além disso, a lei não veda o exame de eventual confronto da norma do decreto com a lei, que é o seu fundamento de validade. Atente-se que a redação da lei obsta o exame da constitucionalidade, mas não da legalidade. Destarte, os órgãos julgadores federais e a Câmara Superior de Recursos Fiscais não estão vedados de afastar a aplicação de decreto ou ato administrativo porque não envolve a inconstitucionalidade, mas sim a sua ilegalidade.

Este é um tema em aberto nos julgamentos daquela Corte administrativa federal. Há julgados no sentido de que "*às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência*".⁵²⁷

Por outro lado, há julgados em que decretos regulamentares foram expressamente afastados, por extrapolarem os comandos da lei que os fundamentava. Parece-nos escorreito esse entendimento, na medida em que o Código Tributário Nacional, em seu art. 99, estabelece

⁵²⁷ Acórdão nº 2401-001.526, Recurso nº 248.728, Primeira Turma, Quarta Câmara, Segunda Seção de Julgamento, Relator Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira, j. na sessão de 01/12/2010.

que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Saliente-se que é uma interpretação possível da norma reguladora do processo administrativo tributário federal e que está em consonância com o CTN e a Carta Fundamental.

Deveras, o art. 84, inciso IV, da Carta Política atribui ao Chefe do Executivo Federal (e, por simetria, aos demais entes federados) a possibilidade de expedição de decretos e regulamentos para *fidel execução das leis*.

Verbi gratia, já decidiu o CARF que não prospera o lançamento fundado no Decreto nº 332, de 4 de novembro de 1991, mais especificamente em relação à diferença IPC/BTNF, tendo em vista que as delegações feitas através de lei e exercidas por decreto só são possíveis para explicitar a lei, nunca ampliá-las. Segundo o CARF, o art. 41 do Decreto nº 332/91 ao determinar a adição dos encargos de depreciação na base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido extrapolou o disposto na Lei nº 8.200, de 28 de junho de 1991 e suas alterações. Confira-se o teor da seguinte ementa:

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO E BAIXA DE BENS-DIFERENÇA IPC/BTNF – 1990 – EXIGÊNCIA SOBRE A CSLL – EXCLUSÃO - PENALIDADES PROCEDENTES. Na esteira da jurisprudência desse E. Conselho de Contribuintes, não pode prevalecer o lançamento com base no Decreto 332/91, eis que extrapolou os limites legais estabelecidos pela Lei nº 8.200/91 no que se refere aos encargos de depreciação pela diferença IPC/BTNF para a CSLL. Contudo, remanescem subsistentes o lançamento da multa de ofício, já reduzida pela autoridade julgadora “a quo”, assim como a taxa “selic”, por sua legalidade. Recurso Provido parcialmente. (Acórdão nº 101-94990, Recurso nº 138.995, Primeira Câmara, Primeiro Conselho de Contribuintes, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, j. sessão de 19/05/2005).

Em outra oportunidade, o Conselho também confrontou o Regulamento do IPI, aprovado por decreto, com a redação original do art. 62 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que disciplina mencionado imposto. É ver:

IPI - MULTA REGULAMENTAR POR INFRAÇÃO AO ART. 173 DO RIPI/82 - Nos termos do art. 99 do CTN - Lei nº 5.172/66 -, o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. No caso do RIPI/82, o art. 173 extrapolou o conteúdo do art. 62 da Lei nº 4.502/64 ao adicionar a expressão " se estão de acordo com a classificação fiscal", inexistente no texto legal original, razão pela qual carecem de base legal os lançamentos formalizados com base no citado artigo regulamentar. Recurso provido. (Acórdão nº 201-76710, Recurso nº 221.228, Primeira Câmara, Segundo Conselho de Contribuintes, Relator Serafim Fernandes, j. sessão de 29/01/2003).

Por sua vez, a estrutura legal do processo administrativo fiscal do Estado de Minas Gerais é mais restritiva.

A Lei Estadual nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, determina no art. 182, inciso I, que “*não se incluem na competência do órgão julgador: [...] a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo [...]*”. Com redação idêntica, temos o art. 110, inciso I, do Decreto nº 44.747, de 3 de março de 2008, que

estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

Por isso, há manifestações expressas do Conselho Mineiro no sentido de que referidos órgãos julgadores “*não podem negar vigência à legislação positivada, ainda que na forma de Instrução Normativa*”.⁵²⁸ Não se tem notícia de que o órgão tenha afastado *expressamente* a aplicação de resolução, portarias, instruções normativas, etc., sob o argumento de que violariam as leis que as fundamentam, muito pelo contrário, diante de tais instrumentos legais, a Corte sempre tem invocado a impossibilidade de negativa de aplicação de todo e qualquer ato normativo.⁵²⁹

⁵²⁸ Acórdão nº 2.201/00/CE, Câmara Especial, Relator Edwaldo Pereira de Salles, publicado no Diário Oficial em 14/11/2000.

⁵²⁹ Isso não significa que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais nunca tenha afastado atos infralegais em seus julgamentos. Do exame esmerado da jurisprudência administrativa, identificamos litígios em que foram afastadas instruções normativas porquanto, segundo os conselheiros, não poderiam ser aplicadas a fatos ocorridos antes de sua publicação. No julgamento do PTA nº 16.000337112-98, a Câmara Especial assim decidiu: “[...] Pedido de restituição de valores recolhidos a título de antecipação de imposto (diferença entre a alíquota interna e a interestadual), em decorrência da aquisição de mercadorias, por contribuinte optante pelo regime Simples Nacional. Não aplicação da IN SUTRI/SEF nº 01/11 pelos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa fé objetiva. Comprovado o direito à restituição pleiteada. [...]”. Cuidava-se de pedido de restituição de ICMS recolhido a título de antecipação de imposto por Contribuinte enquadrado no Simples Nacional, sob o fundamento de que não seria devido o imposto em relação aos produtos que adquiriu de estabelecimentos industriais fabricantes, localizados em outras Unidades da Federação, posto que a alíquota interna de aquisição e a interestadual se equivaliam naquele período. A IN SUTRI/SEF nº 01/11 passou a restringir as hipóteses de restituição, estabelecendo a necessidade de comprovação de que a mercadoria se encontra em estoque no estabelecimento na data do pedido de restituição. O Relator afastou a norma argumentando que “a referida Instrução Normativa foi publicada em 13 de junho de 2011, ou seja, após a manifestação do pedido de restituição formulado pela Recorrente, trazendo em seu bojo verdadeira norma de direito material restritiva do direito do contribuinte e clara mudança de critério jurídico da administração em face das – repita-se – reiteradas decisões emanadas do órgão julgador administrativo tributário estadual. Desse modo, em atenção aos princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa fé objetiva que devem reger a relação entre o Fisco e o contribuinte, não se pode restringir o direito da Recorrente” (Relator Dr. André Barros de Moura).

Também identificamos situações em que instruções normativas foram afastadas implicitamente. Em 09/07/1999, no julgamento do PTA nº 01.000107838-47, assim decidiu a Terceira Câmara: “a Instrução Normativa nº 02/94 é clara ao afirmar que a redução do crédito de ICMS consiste na redução do valor do ICMS corretamente destacado na nota fiscal de entrada, na mesma proporção da redução da base de cálculo na saída, independente de ter havido ou não redução na entrada [...]: ‘1 - *Excetuadas as hipóteses previstas em regulamento, em que os créditos são mantidos integralmente, o valor do crédito a ser apropriado deverá ser reduzido no mesmo percentual de redução da base de cálculo da operação ou prestação subsequente, ainda que tenha havido redução de base de cálculo na operação ou prestação anterior.*’ No entanto, entende a Impugnante, que o crédito deve ser apropriado de forma que a base de cálculo na entrada sofra a mesma redução sobre o valor da operação adotada na saída. Se, porém, a entrada ocorre com a mesma redução adotada na saída, ou com redução menor, considera a Impugnante que não há que se reduzir o crédito, no primeiro caso, ou apenas se deve complementar a redução, no segundo caso. A medida adotada pelo ente tributante de reduzir o crédito pelas entradas relativamente ao débito pela saída, visa basicamente equalizar a tributação do ICMS. No entanto, no presente caso as mercadorias já foram tributadas com redução de base de cálculo na operação anterior. Desta forma, buscando até mesmo respeitar o objeto precípua da norma regulamentar devem ser excluídas as exigências relativas a este item referente àquelas em que se comprove a entrada com base de cálculo já reduzida” (Relatora Dra. Luciana Mundim de Mattos Paixão).

Posteriormente, no dia 02/10/2000, a referida decisão foi reformada pela Câmara Especial, que deu aplicação à IN nº 02/94: “Em que pese o entendimento muito coerente esposado pela Autuada, evidencia-se que as decisões consubstanciadas pelas Egrégias Câmaras do CC/MG, por força do artigo 88 - I da CLTA/MG, não podem negar vigência à legislação positivada, ainda que na forma de Instrução Normativa. Dessa forma, uma vez que o diploma

Não obstante, é digno de nota que o Conselheiro ROBERTO NOGUEIRA LIMA, em voto divergente proferido quando do julgamento do Recurso de Revisão nº 40.060124031-26⁵³⁰ reconheceu que “*dívidas existem quanto à vinculação do Conselho de Contribuintes aos termos de instruções normativas*”. Naquela oportunidade, todavia, o ponto não chegou a ser melhor debatido, porquanto o julgador acabou por entender que a norma infralegal em discussão não retroagiria para os fatos geradores versados nos autos.

Por fim, interessante é o caso do processo administrativo fiscal do Município de Belo Horizonte.

Mercê da estrutura normativa distinta, o Conselho Administrativo de Recursos Tributários daquela municipalidade, no julgamento do Recurso nº 9.505, Processo nº 01.147785.10.16, por sua 3ª Câmara afastou, por maioria, um Decreto do Prefeito.

Tratava-se de recurso voluntário em face da decisão da Junta de Julgamento Tributário – 1ª instância – que manteve a exclusão da recorrente do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional –, consoante inciso V, do art. 17, combinado com o inciso II, art. 30, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

O Relator ALFREDO BENTO DE VASCONCELLOS NETO deu provimento ao recurso, para determinar que fosse a sociedade imediata e retroativamente reincluída no regime do Simples Nacional. No julgamento, afastou, expressamente, a aplicação do ato do Prefeito, mais precisamente o Decreto nº 13.521, de 6 de março de 2009, que “*disciplina a forma de notificação dos atos relacionados ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional – e contém outras providências*”.

Segundo o art. 1º do referido Decreto, a notificação dos atos relativos à opção e exclusão de ofício do Simples Nacional, bem como de outros atos a ele relacionados, será realizada mediante edital publicado no Diário Oficial do Município – DOM. A norma do parágrafo único do art. 1º assim prescreve: “*a notificação de que trata o caput deste artigo será*

normativo acima transcrito determina a realização de estorno de crédito proporcional à redução da base de cálculo efetivada na saída da mercadoria, ainda que a base de cálculo referente à entrada já tenha sofrido redução idêntica, não há como ignorar tal norma. Deve-se, pois, dar provimento ao Recurso ora analisado para restabelecer-se o crédito tributário referente a esse item do Auto de Infração ora guerreado. Se entender-se que tal norma não coaduna com preceitos lógicos e/ou técnicos pertinentes do ordenamento jurídico-legal-tributário, as pessoas, instituições ou órgãos competentes devem utilizar-se dos mecanismos próprios para viabilizar estudos no intuito de se adequar a norma às vicissitudes da prática comercial e contábil correntes” (Relator Dr. Edwaldo Pereira de Salles).

⁵³⁰ Acórdão nº 3.424/09/CE, Câmara Especial, Relatora Luciana Mundim de Mattos Paixão, publicado no Diário Oficial em 18/06/2009.

objetiva, contendo apenas o resultado do ato administrativo, sendo que os termos individualizados dos motivos que o ensejaram serão disponibilizados na página da Secretaria Municipal de Finanças na rede mundial de computadores”.

Considerou o Conselheiro que a publicação do edital em questão não seria procedimento hábil para cientificar os contribuintes excluídos do Simples Nacional, por afrontar às garantias constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório (incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição da República), devendo a ciência do ato de exclusão ser realizada de forma pessoal.

Deveras, mostra-se imprescindível a ciência pessoal do contribuinte nessa hipótese, tendo em vista que o ato de exclusão do regime abre prazo para que seja realizada sua defesa administrativa, além de, conseqüentemente, implicar na inclusão em sistemática de tributação mais onerosa. Se o contribuinte não for inequivocamente intimado de sua exclusão do Simples Nacional, não tem condições de oferecer a defesa administrativa, direito este consagrado pela Carta Maior através dos princípios do contraditório, ampla defesa e do devido processo legal acima mencionados.

O Código Tributário do Município de Belo Horizonte, Lei nº 1.310, de 31 de dezembro de 1966, não prevê a forma de notificação do contribuinte sobre a sua exclusão de regime tributário diferenciado. Aludida norma prevê apenas a notificação por edital do lançamento tributário (art. 21, II⁵³¹) ou da lavratura de auto de infração (art. 103, III⁵³²).

De notar-se, pois, que somente está autorizada a intimação do contribuinte por edital quando improficuas as tentativas por via pessoal ou postal. Como se vê, não obstante as recentes modificações legislativas com vistas a prever também formas de notificação por meio eletrônico magnético e publicação no endereço eletrônico dos órgãos da Administração, a possibilidade do recurso ao edital (seja por publicação das dependências do órgão, seja por publicação no respectivo sítio na internet) continua restrita às hipóteses em que tenha havido ao menos uma tentativa infrutífera – e válida – de intimação nas formas previstas na lei municipal.

Resta claro que se legitima a publicação de edital apenas quando a intimação pessoal ou por via postal resultar infrutuosa. A autoridade administrativa tem o dever de cientificar o

⁵³¹ “Art. 21 - O lançamento dos tributos e suas modificações serão comunicados aos contribuintes, individual ou globalmente, a critério da administração: I - através de notificação direta, feita como aviso, para servir como guia de recolhimento; II - através de edital publicado no órgão oficial; III - através de edital afixado na Prefeitura”.

⁵³² “Art. 103 - A lavratura do auto será intimada ao infrator: I - pessoalmente, sempre que possível, mediante entrega de cópia do auto ao autuado, seu representante ou preposto, contra recibo datado no original; II - por carta, acompanhada de cópia do auto, com aviso de recebimento (AR) datado e firmado pelo destinatário ou alguém de seu domicílio; III - por edital, com prazo de 30 (trinta) dias, se desconhecido o domicílio fiscal do infrator”.

contribuinte no seu domicílio, mormente quando esse dado está a seu alcance. Não pode tratar esse requisito fundamental do procedimento administrativo como se fosse exigência meramente formal.

Evidencia-se, dessa forma, a violação às garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, a realização de notificações fictas feitas de forma indiscriminada pelos entes federativos, com a simples publicação de edital no Diário Oficial. A garantia constitucional de participação no processo administrativo, com direito à informação e reação nos autos, não pode ser mitigada injustificadamente pela Administração Pública, visto que não é legítimo impor ao administrado que consulte diariamente os Diários Oficiais para não ser surpreendido com a publicação de atos administrativos lesivos ao seu direito.

Apurado, então, o entendimento do Relator VASCONCELLOS NETO ao afastar a aplicação do decreto municipal. Atente-se para seus dizeres:

Em primeiro lugar, eminentes Conselheiros, o malsinado Decreto pôs-se a inovar (absurdamente) todo o ordenamento jurídico brasileiro, emergindo, sorrateiro, em flagrante desconformidade não apenas com os mais elevados ditames da Constituição brasileira, mas, também, em evidente dissonância com o enunciado do art. 103, III, da Lei Municipal nº 1.310, de 31 de dezembro de 1966. Trata-se, ao fim e ao cabo, de norma regulamentar eivada de flagrante inconstitucionalidade e cristalina ilegalidade, não merecendo, pois, em face desta sua gravíssima e dúplice imperfeição, qualquer consideração mais séria e detida de nossa parte.

É, noutras palavras, comando surgido natimorto – ‘*ab initio*’ – no seio de nosso ordenamento jurídico! Trata-se mesmo de enunciado sem qualquer força normativa, inapto, portanto, quer sob o ponto de vista formal, quer sob o prisma substantivo, a produzir quaisquer dos efeitos jurídicos que, aparentemente, pretendia ver alcançados nesta municipalidade!

Diversamente da regulamentação do processo administrativo fiscal federal, que, como visto, veda aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a Lei Municipal nº 10.082, de 12 de janeiro de 2011, que criou o Conselho Administrativo de Recursos Tributários dispõe o seguinte:

Art. 14. [...] Ficam excluídos da competência do CART o julgamento de impugnação de resposta exarada pelo órgão competente em face de consulta sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária municipal, assim como a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de legislação municipal.

Isto é, no processo administrativo fiscal de Belo Horizonte, os julgadores estão proibidos de negar a aplicação da “legislação municipal”. A melhor interpretação do dispositivo, contudo, deve ser no sentido de que a legislação municipal se refere a leis materiais e formais, emanadas do Poder Legislativo. Ora, não pode o intérprete alargar a interpretação a ponto de negar a competência dos Conselheiros de afastar as normas exaradas pelo próprio

Poder Executivo eivadas de vícios de legalidade e constitucionalidade.⁵³³ Estão aqueles julgadores também no exercício do poder de autocontrole administrativo.

É claro que o Código Tributário Nacional dá um sentido mais amplo à expressão. Segundo o art. 96 do *codex* “a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

No entanto, como observa PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA, é curioso observar que o legislador do CTN utilizou aspas na expressão legislação tributária, injustificável em termos de técnica legislativa, mas por razões óbvias. A rigor, “legislação” significa “compilação de leis”, em sentido formal e material, e assim deveria sê-lo, especialmente no Direito Tributário, onde impera a estrita legalidade. As aspas utilizadas pelo legislador revelariam, portanto, o seu conhecimento técnico acerca do *nomem* e pedido de licença para inserir em sua definição atos normativos infralegais, sem descurar do primado da legalidade.⁵³⁴

Assim, após discorrer sobre o conceito de tributo, COIMBRA SILVA traça definição precisa do que vem a ser legislação tributária:

Legislação tributária deve, portanto, ser entendida como o conjunto abrangente de todos os atos normativos, validamente editados, que disciplinem, ao menos em parte, o tributo e as relações pertinentes, entre as quais destacam-se as obrigações tributárias principal e acessória (CTN, art. 113 e seus §§). Nesse diapasão, legislação tributária coincide com o conceito de “fontes formais do Direito Tributário”, ou o Direito Tributário Positivo, forjado pelo Professor Rubens Gomes de Sousa como “o conjunto de normas que compõem a dogmática do Direito Tributário”. Legislação tributária é, pois, a expressão adequada para se fazer alusão às ditas fontes formais do Direito Tributário Positivo.⁵³⁵

A definição acima confirma o entendimento exposto, razão porque que a legislação do processo tributário de Belo Horizonte somente veda o afastamento de legislação tributária, compreendendo leis formais, emanadas do Parlamento e não os atos exarados pelo próprio Poder Executivo.

⁵³³ É digno de nota que as expressões “legislação tributária” constantes da Carta da República já foram interpretadas, mais de uma vez, pelo Supremo Tribunal Federal compreendendo a lei no sentido material. A título de exemplo, vale a transcrição:

“A expressão ‘legislação tributária’, contida no § 2º do art. 165, da CF, tem sentido *lato*, abrangendo em seu conteúdo semântico não só a lei em sentido formal, mas qualquer ato normativo autorizado pelo princípio da legalidade a criar, majorar, alterar alíquota ou base de cálculo, extinguir tributo ou em relação a ele fixar isenções, anistia ou remissão. A previsão das alterações na legislação tributária deve se basear nos projetos legislativos em tramitação no Congresso Nacional” (ADI 3.949-MC, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 14/8/2008, DJ de 7/8/2009).

⁵³⁴ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “Fontes Formais do Direito Tributário”. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, nº 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 133.

⁵³⁵ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “Fontes Formais do Direito Tributário”. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, nº 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas, p. 134.

No julgamento do CART examinado, a questão foi enfrentada pelo Relator, que propôs uma “interpretação conforme⁵³⁶ à Constituição” do art. 14, § 1º, da novel Lei nº 10.082, de 2011. São elucidativas suas palavras:

Com efeito, eminentes Conselheiros, longe de olvidar o disposto no art. 97 da Constituição da República, tampouco ousando defender a possibilidade deste órgão julgador declarar a eventual inconstitucionalidade de *leis municipais*, penso ser imperioso conferir *interpretação conforme* ao disposto no art. 14, § 1º, da novel Lei Municipal nº 10.082, de 12 de janeiro de 2011, de sorte a não invocar tal dispositivo para conferir esdrúxula e inaceitável validade a norma regulamentar editada em frontal violação não apenas à lei municipal, mas, sobretudo, à própria Constituição da República Federativa do Brasil.

A meu sentir, portanto, onde se lê, no mencionado § 1º, a expressão “*assim como a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação da legislação municipal*”, deve o exegeta mais atento e perspicaz, agindo em homenagem à supremacia, centralidade e força normativas da Carta Política, conferir ao vocábulo “*legislação*” o seu sentido mais restrito possível, de modo a atribuir-lhe tão-somente o significado de *lei em sentido formal e material*, excluindo-se, assim, da referida vedação (por imperativo de ordem constitucional, repita-se!), todos os atos normativos de natureza infralegal, tais como os Decretos, Portarias, Instruções Normativas, Ordens de Serviço etc.

Noutras palavras, tal interpretação conforme (a Constituição) permitiria, pois, como insisto em defender, enfaticamente, há muitos e muitos anos, que este Egrégio Conselho de Recursos Tributários viesse a *declarar a invalidade de quaisquer normas infralegais*, quer em face de uma lei propriamente municipal, quer em face de quaisquer leis mineiras ou nacionais de maior envergadura hierárquica (a Constituição do Estado de Minas Gerais, o Código Tributário Nacional, a Lei Complementar nº 116/2003, dentre outras),

⁵³⁶ Sobre o tema da “interpretação conforme”, assim leciona André Gustavo de Andrade: “A interpretação conforme a Constituição constitui princípio hermenêutico que encontra sua raiz no princípio da supremacia da Constituição. A ordem jurídica como um todo retira sua validade do texto constitucional, produto do poder constituinte. Daí a sua preeminência, da qual decorre a exigência incontornável de conformação do texto legal ao texto constitucional. Como consequência, um dispositivo de lei ordinária será considerado inválido se estiver em contradição com a Constituição. Todavia, é possível – e frequente – que um texto legal comporte mais de uma interpretação razoável. O ato de interpretar já traz, em si, naturalmente, a possibilidade de obtenção de mais de um sentido, seja qual for a técnica de redação do texto, estejam ou não presentes termos jurídicos indeterminados. Diante de textos objetivos e (aparentemente) claros, muitas vezes, mais de uma interpretação se afigura igualmente razoável ou admissível. De há muito já se abandonou a noção expressa pela parêmia *in claris cessat interpretatio*. Todo e qualquer texto depende de interpretação. Nesse sentido a lição de Ferrara: ‘Aplica-se a interpretação a todas as leis, sejam claras ou sejam obscuras, pois não se deve confundir a interpretação com a dificuldade da interpretação.’ Lenio Streck, com propriedade, observa que: ‘As palavras da lei são constituídas de vagezas, ambiguidades, enfim, de incertezas significativas. São, pois, plurívocas. Não há possibilidade de buscar/recolher o sentido fundante, originário, primevo, objetificante, unívoco ou correto de um texto jurídico. O sentido extraído de qualquer texto dependerá, sempre, do contexto jurídico, cultural, social e econômico no qual o texto interpretado esteja inserido e, principalmente, da pessoa que efetua a interpretação. Essa ideia é expressa de forma elegantemente sintética por Manuel Maria Carrilho: ‘o que se diz sobre um texto é inseparável de quem o diz, dos propósitos com que o faz e do momento em que tal ocorre.’ Quando se verifica que o texto legal aponta para possibilidades interpretativas variadas, impõe-se ao julgador buscar extrair da lei o sentido que mais se harmonize com a Constituição. Dentre duas ou mais interpretações extraíveis do texto legal (algumas contrárias, outras em conformidade com a Constituição), é impositiva aquela que seja mais compatível com a normatividade constitucional. Canotilho assinala que ‘o princípio da interpretação conforme a constituição é um instrumento hermenêutico de conhecimento das normas constitucionais que impõe o recurso a estas para determinar e apreciar o conteúdo intrínseco da lei.’ A finalidade da interpretação conforme a constituição é bem definida por Paulo Bonavides: ‘Em rigor não se trata de um princípio de interpretação da Constituição, mas de um princípio de interpretação da lei ordinária de acordo com a Constituição.’” (ANDRADE, André Gustavo C. de. *Dimensões da interpretação conforme a Constituição*. Disponível em <http://cgj.tjrj.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=d4d29181-ba2a-42f1-83da-fd93a5b86397&groupId=10136>, acesso em 15/11/2011).

quer, por fim, direta ou indiretamente, em face da própria Constituição da República Federativa do Brasil. (grifos no original)

Importa consignar, de mais a mais, que a mesma 3ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários de Belo Horizonte também já decidiu contrariamente à pretensão fazendária, em sede do Acórdão nº 7.810, Relator JULIANO MENDONÇA GONZAGA, publicado no Diário Oficial do Município de 20 de junho de 2006, antes, portanto, na nova regulamentação do CART. Leia-se a ementa do referido *decisum*:

AITI – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA – NOTIFICAÇÃO POR VIA POSTAL X DATA DA JUNTADA DO AVISO DE RECEBIMENTO (AR) CONSIDERADA PARA EFEITOS DE INTIMAÇÃO – EXORBITÂNCIA DA NORMA MERAMENTE REGULAMENTAR – TEMPESTIVIDADE DA DEFESA EXORDIAL – RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO – RETORNO DOS AUTOS À JJF1FA PARA APRECIÇÃO DO MÉRITO. Em respeito ao princípio da hierarquia das normas jurídicas e consoante jurisprudência firmada pelas Câmaras Reunidas desta Egrégia Junta de Recursos Fiscais (Acórdão nº 6.531/P), há de ser observado, com a necessária moderação, o disposto no artigo 36, inciso II, do Regulamento das Juntas de Primeira e Segunda Instâncias Administrativas, baixado pelo Decreto Municipal nº 4.726/84, de modo a não invocar tal dispositivo para conferir validade a norma regulamentar editada em desconformidade com a lei municipal.

- Também conforme o entendimento emanado do mesmo Plenário, em sede do Acórdão 6.462/P, uma vez procedida a intimação por carta, conta-se o prazo para impugnar o lançamento tributário tão-somente a partir da juntada aos autos do Aviso de Recebimento que acompanhou a correspondência enviada ao contribuinte, e não da data em que o sujeito passivo após a sua assinatura naquele documento.

- Com efeito, imperiosa, *in casu*, é a negativa de vigência ao artigo 40, parágrafo único, do Decreto Municipal nº 11.956, de 23 de fevereiro de 2005, tendo em vista a sua inadequação ao comando inserto no artigo 104, inciso II, da Lei Municipal nº 1.310, de 31 de dezembro de 1966 (Código Tributário do Município de Belo Horizonte).

- Por todo o exposto, mister o provimento do Recurso Voluntário aviado e o retorno dos autos à JJF1FA para análise do mérito do pedido.

Pelo exposto, ressalvadas as particularidades da legislação processual tributária administrativa de cada entre tributante, considera-se que, a princípio, os órgãos julgadores podem e devem examinar a legalidade e constitucionalidade de normas infralegais, editadas pelo Poder Executivo em que estão atrelados.

3.3.2. A legitimidade extraordinária do poder de rejeição de leis formais inconstitucionais pela autoridade administrativa

Não obstante os sólidos e irrefutáveis argumentos acima expostos, que nos levam à conclusão avessa à possibilidade de que o Poder Executivo deixe de aplicar um ato normativo (leia-se: lei em sentido formal e material) quando entender que este está eivado de inconstitucionalidade, deve-se admitir, de forma excepcional e extraordinária, um “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa. ANTÔNIO CARILLO

FLORES, tendo como pano de fundo a Constituição Mexicana, afirma que a regra é a impossibilidade, por carecer o Executivo de tal competência. No entanto, faz uma provocação:

creio que se há de aceitar, como conclusão forçada, que a regra constitucional é que o Executivo está obrigado a cumprir as leis do Congresso, inclusive se ele pensa que são inconstitucionais (se o veto não foi aposto nos termos do inciso “b” do art. 72, o projeto de lei “reputa aprovado” pelo Executivo e, se foi aprovado em tão importante ocasião, não é senão natural que toda dúvida posterior careça de significado e transcendência. Admitir o contrário levaria a dotar o Presidente de um poder indefinido e ilimitado ali aonde a Constituição quis que só gozasse dele por dez dias). [...] É a regra absolutamente geral e não admite exceção em caso algum? Não chego, tampouco, a tal extremo. [...] Como, com efeito, negar em absoluto que uma lei contrária a textos da Constituição seja obedecida com infração das supremas normas do país? Logicamente uma coisa não pode ser ao mesmo tempo falsa e verdadeira; em direito, ao contrário, uma lei pode ser – se não ao mesmo tempo, em momentos muito próximos – constitucional ou inconstitucional.⁵³⁷

TEMÍSTOCLES BRANDÃO CAVALCANTI lecionava que, em princípio, uma lei votada pelo Poder Legislativo e cuja execução dependa do Poder Executivo, deve merecer desse último Poder toda atenção, a mais rigorosa obediência. Para CAVALCANTI, somente de forma excepcional, quando ocorrerem circunstâncias que imponham comportamento divergente do Executivo, será lícito a este rebelar-se contra a aplicação de uma lei que contraria o interesse público, por ser inconstitucional. E ressalta: “*Nesse sentido é que se pode admitir a presunção e o reforço da autoridade do poder legislativo. [...] Esta regra é conjugada com a outra que exige, evidentemente, que a inconstitucionalidade esteja acima de qualquer dúvida razoável [...], que haja razões poderosas para a sua decretação*”.⁵³⁸

À evidência, como observa PAULO OTERO, apesar de se poder defender um tratamento específico de leis inconstitucionais que ostensivamente violam os direitos e garantias fundamentais, o entendimento de que a Administração pode rejeitar a aplicação de um ato infraconstitucional inconstitucional não envolve, sublinhe-se, qualquer reconhecimento da possibilidade do Poder Administrativo declarar a inconstitucionalidade de atos jurídicos, pois admitir esta solução seria adotar uma interpretação frontalmente contrária ao modelo de repartição de poderes consagrado pela Constituição e atentar contra um elemento integrante do Estado de Direito.⁵³⁹

⁵³⁷ FLORES, Antônio Carillo. “O Executivo e as Leis Inconstitucionais”, *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, nº 30, Ano VII, Junho, 1949, p. 31-35.

⁵³⁸ CAVALCANTI, Temístocles Brandão. “Parecer”, *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, Ano XXIII, Rio de Janeiro; 1965, p. 46 e ss.

⁵³⁹ OTERO, Paulo. *O Poder de Substituição em Direito Administrativo – Enquadramento Dogmático-Constitucional* –, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. II, Lex Editora, Lisboa, 1995, p. 536.

O estudo mais completo e atual sobre o excepcional “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa foi realizado por ANA CLÁUDIA NASCIMENTO GOMES.⁵⁴⁰ Segundo a professora da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, por “rejeição de leis inconstitucionais” deve-se entender um ato, nesse caso específico, proveniente de uma autoridade administrativa, de não aplicação de uma lei com fundamento na sua desconformidade com a Constituição. Em suma, cuida-se de um ato administrativo que rompe com os limites do princípio da estrita legalidade, na sua vertente mínima de não contrariedade ao ato normativo com força de lei, amparando-se, por outro lado, na supremacia hierárquica das normas constitucionais. Contudo, o juízo de inconstitucionalidade, reputando inconciliável com a Constituição a lei que deveria ser executada administrativamente, é levado a efeito pela própria autoridade, por razões de necessidade, quando do cumprimento de seus comandos.⁵⁴¹

Reconhece a constitucionalista que existem vários fundamentos para contraditar a configuração do “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa como *ordinariamente* legítimo, tais como: o monopólio do juiz constitucional para o exercício do controle da constitucionalidade das leis; o princípio da legalidade administrativa como traço básico e fundamental do regime administrativo; o princípio da prossecução do interesse público como obstáculo ao estacionamento das atividades administrativas; a presunção de constitucionalidade das leis como decorrência da legitimidade democrática direta do órgão legiferante parlamentar; a possível anulabilidade da lei inconstitucional, donde os seus possíveis efeitos jurídicos; a sanção e a promulgação presidencial sobre a lei (ou o não-exercício do veto por inconstitucionalidade) como resultado de um primeiro exame de constitucionalidade por parte do Chefe de Estado.⁵⁴²⁻⁵⁴³ Tais pontos já foram, em maior ou menor profundidade, abordados neste trabalho.

⁵⁴⁰ O trabalho decorreu de sua dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, oportunidade em que foi orientada pelo professor José Joaquim Gomes Canotilho e foi publicado em 2002: GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002. Da mesma autora, vale conferir o artigo: GOMES, Ana Cláudia Nascimento. “Breves apontamentos sobre a legitimidade extraordinária do *poder de rejeição de leis inconstitucionais* pela autoridade administrativa”. *Revista MP Jurídico*. Ano II, número 10, julho/agosto/setembro de 2007, pp. 10-17.

⁵⁴¹ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. “Breves apontamentos sobre a legitimidade extraordinária do *poder de rejeição de leis inconstitucionais* pela autoridade administrativa”. *Revista MP Jurídico*. Ano II, número 10, julho/agosto/setembro de 2007, p. 10.

⁵⁴² Assim o posicionamento de Oscar Saraiva, “Parecer”, *Revista Forense*, ano XLV, vol. CXVI, Fascículo 537, Março, 1948, Rio de Janeiro, p. 42. Para o autor, “reconhecida a constitucionalidade da lei através de outorga da sanção, extingue-se, sob esse aspecto, qualquer outra atribuição executiva, cumprindo aos agentes desse Poder dar execução à lei tal como redigida”.

Por esse motivo, NASCIMENTO GOMES rejeita a legitimidade *ordinária* do “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa, *in verbis*:

não há falar que as autoridades administrativas têm, regra geral, legitimidade para fiscalizar a constitucionalidade das leis e para rejeitar aquelas que reputem desconformes a Constituição; ou, ainda, que tal poder (aqui no sentido de faculdade) lhe seja inerente. Para além da fiscalização da constitucionalidade das leis encontrar-se no âmbito de competência dos tribunais (art. 102, inciso III, da CF/88); os quais foram e estão vocacionados para esse tipo de função. Não foram nem estão as autoridades administrativas especialmente vocacionadas à rejeição das leis. Ao reverso, estão expressamente direcionadas à sua “boa execução” (art. 84, inciso IV, c/c art. 37, *caput*, da CF/88); o que é dizer, para além de concretizar os comandos nela contidos, realizá-los de modo mais satisfatório possível (o que demanda critérios de eficácia).⁵⁴⁴

Lado outro, ainda na esteira dos ensinamentos da professora, deve-se considerar que a legitimidade do “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa não é também uma “impossibilidade jurídica”. Cumpre trazer à baila, *v. g.*, a questão da aplicabilidade imediata dos direitos e garantias constitucionais (art. 5º, parágrafo único, da Constituição da República de 1988). Não há dúvidas de que, diante de uma lei que ofenda flagrantemente o núcleo essencial de um determinado direito fundamental, mais razoável e justa será a decisão administrativa que recuse a execução da lei em sua literalidade, sob pena de afrontar o direito, maculá-lo em seu íntimo, em especial, um direito fundamental cuja eficácia irradia-se imediatamente da Carta Maior, sem ter que se submeter à vontade do legislador infraconstitucional.⁵⁴⁵

A título de exemplo, basta pensar em uma lei ordinária que ofendesse o núcleo essencial do direito à vida, prevendo a condenação à morte de todos os indivíduos que deixassem de pagar as suas dívidas tributárias tempestivamente, a despeito do que dispõe o art. 5º, *caput*, e inciso LXVII, da Constituição. Causaria a mesma repugnância uma lei dispondo que, em

⁵⁴³ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. “Breves apontamentos sobre a legitimidade extraordinária do *poder de rejeição de leis inconstitucionais* pela autoridade administrativa”. *Revista MP Jurídico*. Ano II, número 10, julho/agosto/setembro de 2007, p. 11. Prossegue a autora: “sob o imediato enfoque do princípio constitucional da separação de poderes, aterra-se um eventual posicionamento no sentido da legitimidade *ordinária* do ‘poder de rejeição de leis inconstitucionais’ pela autoridade administrativa. De fato, as competências constitucionais devem ser funcional, sistemática e restritivamente interpretadas. Trata-se, é certo, de um dos reflexos do princípio da tipicidade constitucional de competências. Com isso, evitam-se choques no princípio constitucional da separação dos poderes e, nomeadamente, uma possível concentração de poderes. Hodiernamente, o princípio constitucional da separação dos poderes passou a ser representando por uma distribuição equilibrada e funcionalmente orientada de competências constitucionais, visando à implementação de sua ‘dimensão positiva’, qual seja, a otimização de resultados pelos entes respectivos no cumprimento das funções primordiais”.

⁵⁴⁴ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. “Breves apontamentos sobre a legitimidade extraordinária do *poder de rejeição de leis inconstitucionais* pela autoridade administrativa”. *Revista MP Jurídico*. Ano II, número 10, julho/agosto/setembro de 2007, p. 12.

⁵⁴⁵ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. “Breves apontamentos sobre a legitimidade extraordinária do *poder de rejeição de leis inconstitucionais* pela autoridade administrativa”. *Revista MP Jurídico*. Ano II, número 10, julho/agosto/setembro de 2007, p. 12 e ss.

situações regulares (não se cogita de estado de sítio, estado de emergência ou estado de defesa), poderia a Administração Tributária, por seus Auditores Fiscais, violar o domicílio de seus contribuintes, em total afronta ao que reza o art. 5º, XI, da Carta Maior. Ora, apesar de tais hipóteses dificilmente serem aprovadas por algum Parlamento, não se pode negar a possibilidade de que isso ocorra, sendo certo que a Administração Pública não poderia dar cumprimento a tais normas.

A lei, apesar de ser a fonte por excelência da legalidade administrativa em sentido amplo (por ser o principal instrumento de explicitação dos interesses públicos a serem prosseguidos pela Administração Pública), bem como da juridicidade administrativa, não é a única. Atualmente, a Administração Pública está vinculada “a todo o Direito”.⁵⁴⁶ Portanto, uma qualificação do “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa como *extraordinariamente* legítimo pode se compatibilizar, simultaneamente, com o conteúdo do princípio da separação dos poderes consagrado na Constituição da República e com a excepcionalidade da situação na qual deverá ser exercido esse poder.

Além da excepcionalidade, o reconhecimento da possibilidade do exercício de tal poder pela administração implica no necessário estabelecimento de limites. Como limites para o *extraordinário* “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa, ANA CLÁUDIA NASCIMENTO GOMES apresenta os seguintes:

- a) a exigência de fundamentação do ato administrativo de não aplicação da lei tida por inconstitucional, a fim de demonstrar o respeito ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade;
- b) a precariedade e a provisoriedade dos efeitos no tempo desse ato, isso em face da competência constitucional dos tribunais para o controle da constitucionalidade e para o controle dos atos administrativos, sendo certo que o ato de não aplicação da lei inconstitucional não poderá gerar direito de tratamento igual para outros casos posteriores, até decisão judicial;

⁵⁴⁶ “Não só normas jurídicas postas no ordenamento consoante um processo específico prestabelecido; mas, também, a jurisprudência; os usos e costumes e, até mesmo, critérios de ética (também apontados como constantes do princípio da moralidade administrativa) passaram a integrar esse ‘imenso emaranhado hetero e auto vinculador’. Ora, ‘ninguém negará que a jurisprudência constante, uniforme, plenamente consolidada, exerce papel semelhante ao que desempenhava o *ius honorarium*, nos seus conflitos com *ius civile*, no Direito Romano’. Trata-se, com efeito, do ‘princípio da juridicidade’ da atuação administrativa: o ‘princípio da juridicidade da administração substitui o princípio da legalidade, englobando-o’. Isso porque, conforme elucida Cármen Lúcia Antunes Rocha, ‘o Estado Democrático de Direito quer-se de Direito Material, e não apenas de Direito Formal, ou Estado da Lei’, o que leva o princípio da juridicidade a ter ‘a inteireza do Direito e a grandeza da Democracia’. Aliás, tem-se mesmo tornado arcaica a radical oposição entre a Administração Pública e ‘administrados’ (melhor, por isso, utilizar-se, o termo ‘particulares’). Estes não podem ser visualizados como meros objetos estáticos. Num Estado Democrático, pressupõe-se cidadãos ativos, donde se requer interação e *feedback*: ‘O princípio democrático não se compadece com uma compreensão estática da democracia... A democracia é, no sentido constitucional, *democratização da democracia*’. Sendo assim, deve ser também implementada uma maior abertura da Administração à coparticipação dos particulares; fator que ainda influi, mesmo que mediatamente, na compreensão do princípio da legalidade, criado sob o culto da separação Estado-Sociedade” (GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, pp. 93-94).

c) a necessidade de que a autoridade competente para formular o ato de não aplicação seja, em princípio, a autoridade máxima do correlativo ente, em razão dos princípios da hierarquia administrativa e da unidade da ação administrativa, atraindo para si, pois, a responsabilidade pela sua decisão e por eventuais danos dela decorrentes (art. 37, parágrafo 6º, da CF);

d) justamente em decorrência do princípio da responsabilidade (intimamente relacionado ao princípio democrático) e da competência dos tribunais para o controle de constitucionalidade, há imprescindibilidade de a autoridade administrativa cientificar o Ministério Público de sua decisão, a fim de que exercite as suas atribuições no Poder Judiciário, se entender cabível, além do próprio poder legiferante autor da lei inaplicada, e tornar incondicionalmente pública a sua decisão administrativa.

Realmente, o “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa não pode acarretar a implantação de uma “anarquia administrativa”; antes, aliás, o seu exercício pressupõe “responsabilidade e lealdade institucional”, tanto em relação aos demais Poderes do Estado (e suas correlativas competências), como para com a coletividade que a Administração Pública diretamente se relaciona. Não pode deixar de pressupor um desenvolvimento atrelado ao princípio da segurança jurídica.

A rejeição administrativa da lei deve apresentar-se como realmente necessária à preservação da Constituição; mas, também, evidentemente, como pressuposto da eficácia da atividade que a autoridade está dirigida a executar. Por isso, apenas quando se afigurar ser medida exigível à juridicidade e à constitucionalidade da ação administrativa, pode se cogitar na legitimidade do exercício do extraordinário “poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa.

Mas em quais situações esse singular e anormal “poder de rejeição” poderia ser exercido pela Administração? Quando estará legitimado um comportamento estritamente ilegal da autoridade? Discorreremos, adiante, sobre três hipóteses que surtiriam interesse para o âmbito do Direito Tributário, ainda com fulcro na doutrina de NASCIMENTO GOMES,⁵⁴⁷ quais sejam:

1) Leis que já tenham sido objeto de decisão de inconstitucionalidade por parte da Corte Constitucional, oriunda de uma fiscalização preventiva da constitucionalidade ou de uma fiscalização concreta, valendo a jurisprudência constitucional como fonte de Direito Administrativo e, via de consequência, da juridicidade administrativa;

2) Leis “manifestamente” inconstitucionais;

3) Leis inconstitucionais violadoras da essência dos Direitos, Liberdade e Garantias.

Como é cediço, as normas constitucionais que consagram direitos, liberdades e garantias têm

⁵⁴⁷ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, pp. 117-118.

aplicabilidade imediata, vinculando diretamente a Administração Pública (art. 5º, § 1º, da Constituição da República de 1988⁵⁴⁸).

Importa estudarmos com mais profundidade tais situações para verificar se realmente seria admissível, em face dos princípios da segurança jurídica e da separação dos poderes que um julgador administrativo deixe de aplicar as normas legais vigentes e eficazes. Advirta-se, desde já, que a análise será sempre voltada para o Direito Tributário, a fim de não fugirmos da linha de pesquisa proposta.

3.3.2.1. Prévio juízo jurisdicional de inconstitucionalidade: fonte de juridicidade administrativa

Visto que, por razões de segurança jurídica, em observância ao princípio da presunção de constitucionalidade das leis,⁵⁴⁹ corolário da legalidade e da separação dos poderes, os órgãos julgadores administrativos não podem negar vigência a atos normativos ao fundamento de sua inconstitucionalidade, sendo certo que, tal competência, no nosso Estado Democrático de Direito é exclusiva do Poder Judiciário.

Entretanto, não são raras as situações em que o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade de determinada norma, em sede de controle difuso, tradicionalmente com efeitos apenas *inter partes*,⁵⁵⁰ e, conseqüentemente, gera expectativas aos contribuintes, submetidos à mesma tributação, que litigam ou pretendem litigar no processo administrativo fiscal. Como deve se comportar o julgador administrativo? Considerando que o STF já se

⁵⁴⁸ “§ 1º - As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”.

⁵⁴⁹ Para José Afonso da Silva milita presunção de validade constitucional em favor das leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle jurisdicional estatuído na Constituição. Essa presunção foi reforçada pela Constituição pelo teor do art. 103, §3º, que estabeleceu o contraditório no processo de declaração de inconstitucionalidade, em tese, impondo o dever de audiência do Advogado-Geral da União, que obrigatoriamente defenderá o ato ou texto impugnado (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 5ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, pp. 51-52).

⁵⁵⁰ Como é sabido, tradicionalmente, a dogmática aponta duas diferenças principais entre as decisões da Suprema Corte proferidas em sede de controle concentrado daquelas proferidas em sede de controle difuso de constitucionalidade: a) em relação à natureza das decisões: ao passo que as decisões do controle concentrado resolveriam as questões jurídicas em tese e a priori, de forma objetiva e geral, como o pedido principal de uma ação originária (*principaliter tantum*), as decisões proferidas no controle difuso, diversamente, enfrentariam a questão jurídica *a posteriori*, à luz das peculiaridades do caso submetido a julgamento e de acordo com os interesses subjetivos das partes, sempre de forma incidental (*incidenter tantum*); b) em relação à extensão dos efeitos vinculantes: enquanto as decisões proferidas no controle concentrado possuiriam eficácia vinculante geral, com força para vincular os demais órgãos jurisdicionais e a Administração Pública Direta e Indireta, as decisões em sede do controle difuso possuiriam apenas eficácia vinculante *inter partes*, somente podendo ser estendida a terceiros caso a lei reconhecida como inconstitucional tivesse a sua eficácia suspensa por Resolução editada pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da Constituição Republicana.

pronunciou sobre a inconstitucionalidade da lei no controle de constitucionalidade *in concreto*, o conselheiro estaria autorizado a afastar a aplicação do referido ato normativo?

RICARDO LOBO TORRES aduz que a resistência à recepção dos julgados dos tribunais pelas instâncias administrativas é questão intrincada e implica na tensão entre dois princípios gerais do Direito Tributário: o da vinculação do lançamento à lei formal e o da proteção da confiança do contribuinte na unidade do ordenamento tributário.

Afirma que a Administração não pode deixar de aplicar a lei e realizar o lançamento se inexistir declaração de inconstitucionalidade na via da ação direta e que as decisões judiciais, inclusive as do Supremo Tribunal Federal, nem mesmo quando sumuladas, teriam efeito vinculante com referência às autoridades administrativas. Ademais, adverte que não se sabe, exatamente, quando a jurisprudência se torna pacífica e que não se tem a definição prévia da autoridade competente para autorizar que não se efetue a atividade plenamente vinculada nos termos do art. 142 do CTN.⁵⁵¹ E arremata:

Conclui-se, portanto, que a solução depende da análise de cada caso, para que a Administração, em nome da moralidade, recepcione o julgado quando entender que há expressiva convicção de que a jurisprudência já se tornou mansa e pacífica. Necessita-se da prévia ponderação de valores para que se possa afastar princípio de natureza constitucional diante de outro, da mesma hierarquia, que no caso específico se tenha tornado mais importante.⁵⁵²

Cumpra investigar, portanto, a força dos precedentes da Corte Constitucional, ou melhor, a partir de quando cessará a presunção de constitucionalidade de uma lei, a ensejar que a autoridade julgadora administrativa deixe de aplicá-la. Não se pode deixar de considerar que a jurisprudência constitucional é fonte de Direito Administrativo e, via de consequência, da juridicidade administrativa, merecendo apreço por parte dos órgãos judicantes.

a) Jurisprudência assentada em súmula da Corte Constitucional

A lei, apesar de ser a fonte por excelência da legalidade administrativa em sentido amplo, bem como da juridicidade administrativa, não é a única. Hoje, a Administração Pública está vinculada “a todo o Direito”.⁵⁵³ Como ressalta NASCIMENTO GOMES,⁵⁵⁴ o princípio da

⁵⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 167.

⁵⁵² TORRES, Ricardo Lobo. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 167.

⁵⁵³ “Não só normas jurídicas postas no ordenamento consoante um processo específico prestabelecido; mas, também, a jurisprudência; os usos e costumes e, até mesmo, critérios de ética (também apontados como constantes

juridicidade congloba fontes heterogêneas: Constituição, leis infraconstitucionais, normas infralegais, regulamentos administrativos e outros atos, princípios gerais do direito, usos e costume, critérios éticos e de economicidade e, especialmente, a jurisprudência.

Segundo GASPARINI, como conjunto de decisões num mesmo sentido, proferidas quando da aplicação de certo preceito jurídico na solução de casos iguais, a jurisprudência é fonte não escrita relevante do Direito Administrativo. Reunidos, nessas condições, os julgados dos tribunais acabam por integrar as formas de revelação do Direito.⁵⁵⁵

Bem assim, ensina LUCIANO FERRAZ, *in verbis*:

Além da lei e dos princípios jurídicos, também a jurisprudência é fonte do Direito Administrativo. A interpretação consolidada pelos Tribunais dos textos e casos a envolver a Administração Pública é cada vez mais fonte permanente de consultas, reconhecendo-se que o ato de aplicação do direito constitui-se em ato de revelação do próprio Direito. Note-se, no particular, que o Direito Administrativo teve, desde remotos tempos, na jurisprudência do Conselho de Estado Francês – na França e em outros países, diferentemente do Brasil, há, desde o século XIX, uma jurisdição especializada em solucionar conflitos que envolvem a Administração Pública – sua principal fonte, deixando ver a importância da interpretação jurisprudencial para a vida e o curso do Direito Administrativo. Aliás, na atualidade verifica-se achegamento entre os dois grandes sistemas jurídicos mundiais – o sistema anglo-americano e o sistema romanista –, justamente pelo intercâmbio e difusão num e noutra das principais fontes de direito que os qualifica individualmente. Os países que adotam o primeiro sistema utilizam-se não raro de regras positivadas para a aplicação e solução dos conflitos, ao passo que os que adotam o sistema romanista cada vez mais se valem dos precedentes judiciais para a mesma finalidade.⁵⁵⁶

Nessa ordem de ideias, confirmando a juridicização da atividade administrativa, a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo na esfera federal, consagra “o direito” como fonte da legalidade administrativa em sentido amplo. É ver:

do princípio da moralidade administrativa) passaram a integrar esse ‘imenso emaranhado hetero e auto vinculador’. Ora, ‘ninguém negará que a jurisprudência constante, uniforme, plenamente consolidada, exerce papel semelhante ao que desempenhava o *ius honorarium*, nos seus conflitos com *ius civile*, no Direito Romano’. Trata-se, com efeito, do ‘princípio da juridicidade’ da atuação administrativa: o ‘princípio da juridicidade da administração substitui o princípio da legalidade, englobando-o’. Isso porque, conforme elucida Cármen Lúcia Antunes Rocha, ‘o Estado Democrático de Direito quer-se de Direito Material, e não apenas de Direito Formal, ou Estado da Lei’, o que leva o princípio da juridicidade a ter ‘a inteireza do Direito e a grandeza da Democracia’. Aliás, tem-se mesmo tornado arcaica a radical oposição entre a Administração Pública e ‘administrados’ (melhor, por isso, utilizar-se, o termo ‘particulares’). Estes não podem ser visualizados como meros objetos estáticos. Num Estado Democrático, pressupõe-se cidadãos ativos, donde se requer interação e *feedback*: ‘O princípio democrático não se compadece com uma compreensão estática da democracia... A democracia é, no sentido constitucional, *democratização da democracia*’. Sendo assim, deve ser também implementada uma maior abertura da Administração à coparticipação dos particulares; fator que ainda influi, mesmo que mediatamente, na compreensão do princípio da legalidade, criado sob o culto da separação Estado-Sociedade” (GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, pp. 93-94).

⁵⁵⁴ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 131 e ss.

⁵⁵⁵ GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. Editora Saraiva, São Paulo: 2000, p. 25.

⁵⁵⁶ FERRAZ, Luciano. “Direito Administrativo”. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 7.

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito [...] (grifamos).

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: [...] VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais (grifamos).

Realmente, não se pode negar que uma jurisprudência uniforme e duradoura é fonte de Direito, uma vez que os aplicadores da lei têm nessa interpretação um parâmetro para a própria. Dessa forma, há que se reconhecer a possibilidade de que a Administração deixe de aplicar uma lei ao fundamento de sua inconstitucionalidade, quando sustenta seu entendimento num prévio juízo jurisdicional sobre essa desconformidade constitucional e desde que esse juízo tenha sido formulado pela Corte que, em última instância, é competente para o exercício da fiscalização da inconstitucionalidade.⁵⁵⁷

Por óbvio, somente nos interessa o exame dos julgados que não têm efeitos *erga omnes*, ou seja, que não possuem força obrigatória e geral.⁵⁵⁸ Trata-se da jurisprudência advinda do controle de constitucionalidade concreto, do Supremo Tribunal Federal, mediante o julgamento dos recursos extraordinários (art. 102, III, da Constituição).

Deve-se, portanto, indagar: qual o sentido de jurisprudência firmada (fonte de juridicidade administrativa) hábil a dar efeito ao disposto no art. 50, inciso VII, da Lei nº 9.784, de 1999, e capaz de dar suporte ao excepcional poder de rejeição da lei inconstitucional pela autoridade administrativa?

Para NASCIMENTO GOMES,⁵⁵⁹ a “jurisprudência”, no sentido de ser aquela especialmente apta para legitimar extraordinariamente esse poder de rejeição seria aquela entendida como jurisprudência assentada em súmulas pelo Supremo Tribunal Federal. Vale-se do exemplo da Súmula de nº 577 daquele Tribunal que diz que: “*na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador*” (DJ de 3/1/1977).

⁵⁵⁷ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 135.

⁵⁵⁸ Art. 102, §2º da Constituição: “§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

⁵⁵⁹ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 162-163.

Destarte, pelo entendimento da autora, afigurar-se-ia legítima, por exemplo, a atuação da Receita Estadual que, em contradição com a respectiva lei que estabelecesse que o tributo seria devido em momento anterior àquele mencionado na súmula (v. g., com a entrada da mercadoria em território estadual, verificada com a passagem desta no posto rodoviário da Receita), deixasse de realizar o lançamento e de cobrar o imposto, enquanto não implementado o último fato (v. g., por causa de um extravio), apesar de já ter sido fiscalizada a mercadoria no posto rodoviário.

Note-se que, nesse caso, a súmula não se refere a uma lei determinada, razão pela qual, para a professora, o entendimento do STF poderia valer para qualquer lei estadual reguladora do ICMS que dispusesse em sentido contrário. Pela exatidão do enunciado sumular, a atitude diversa do agente da Receita poderia se apresentar como uma ofensa ao princípio da juridicidade administrativa. Dessa forma, a jurisprudência constitucional que importaria e daria suporte a que o Poder Executivo deixe de aplicar determinada lei não precisaria dizer respeito exatamente à lei inconstitucional rejeitada no plano fático.

Com a devida vênia, entendemos que o simples fato de existir uma súmula da Corte Constitucional não é suficiente para autorizar que a autoridade administrativa deixe de aplicar determinada lei vigente que, a princípio e a juízo da autoridade administrativa, seria contrária àquele enunciado. Isso somente seria possível, é claro, se a súmula se referisse exatamente àquela lei do ente tributante respectivo.

Embora a respeitável linha de raciocínio exposta acima e considerando que, realmente, uma lei editada em desconformidade com um enunciado de súmula do STF seja extremamente questionável, ainda assim persiste o princípio da constitucionalidade e legalidade daquela novel norma, aprovada pelo Poder Legislativo, até que sobrevenha uma decisão do guardião da Constituição em sentido contrário.

Deve-se lembrar que a lei, para ser aprovada, é submetida a um juízo prévio de constitucionalidade pela Comissão de Constituição e Justiça do Parlamento, bem como pelo próprio Poder Executivo, que tem o poder de veto, no caso o jurídico.

Ainda que, a juízo da Administração, determinada lei seja contrária a alguma súmula, entendemos por demais perigoso que, no bojo do processo administrativo tributário, o julgador administrativo deixe de aplicá-la, sem que o tribunal competente a tenha por inconstitucional.

Não ignoramos o fato de que a súmula editada pelo STF tem força normativa e é fonte de juridicidade administrativa. Entretanto, não se pode olvidar que o julgador administrativo não tem todas as garantias constitucionais de um magistrado a ponto estar autorizado a realizar

este ato grave de deixar de aplicar norma devidamente aprovada pelo corpo dos representantes legais do povo brasileiro.

Não é o caso, obviamente, da Súmula Vinculante, inserida no ordenamento pela Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, que a partir de sua publicação na imprensa oficial, tem efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal (art. 103-A da Constituição).

Por outro lado, nesse contexto da Súmula Vinculante, hipótese instigante pode ser formulada. Como se sabe, recentemente, o Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula Vinculante nº 31, com o seguinte teor: “*é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – sobre operações de locação de bens móveis*” (DJe de 17/02/2010). Cuida-se de entendimento há muito firmado naquele Tribunal, no sentido de que o Imposto sobre Serviços somente pode incidir sobre “obrigações de fazer”, sendo inconstitucional pretender sua incidência sobre “obrigações de dar”.⁵⁶⁰

Aliás, foi justamente com base na jurisprudência assentada do STF, que o Presidente da República vetou o subitem nº 3.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que pretendia tributar os “serviços” de locação de bens móveis.

Pois bem. Considerando que ainda constam da Lista de Serviços alguns subitens que discriminam verdadeiras obrigações de dar (e não de fazer), poderia o julgador administrativo, com base na referida Súmula Vinculante, deixar de aplicá-los?

Sendo mais direto, estando o julgador diante de um lançamento de ISSQN para constituição do imposto em face de um contribuinte que exerce atividades de “*cessão de andaimos, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário*” (subitem 3.05), sabendo-se (não há dúvida!) que a cessão de um direito é obrigação de dar e, com base na jurisprudência iterativa do STF, não pode ser tributada pelo ISSQN, poderia o órgão administrativo de julgamento declarar a nulidade da autuação fiscal?

A despeito de tratar-se de jurisprudência constitucional relevante, fonte de juridicidade administrativa, por um imperativo de segurança jurídica e em estrita obediência ao princípio da

⁵⁶⁰ “TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional”. (RE 116121, Relator Min. Octavio Gallotti, Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ de 25/05/2001).

separação dos poderes, a nosso sentir, não pode ser outorgada tamanha liberdade ao órgão judicante administrativo. Ainda que a solução não pareça a mais justa, a extrapolação de um enunciado sumular poderia permitir distorções que não se coadunam com o sistema jurídico pátrio e a legalidade tributária, motivo pelo qual não legitima o exercício singular e anormal do poder de rejeição da lei inconstitucional.

b) Decisões finais dos Tribunais Superiores declarando a inconstitucionalidade da lei: formação de expectativas normativas

Toda decisão do Plenário do STF constitui uma expectativa normativa, *erga omnes*, que o Estado Democrático de Direito, assentado na segurança jurídica e na igualdade, provoca.⁵⁶¹

MIGUEL REALE leciona que a palavra “jurisprudência” (*stricto sensu*) deve ser entendida como a forma de revelação do direito que se processa através do exercício da jurisdição, em virtude de uma sucessão harmônica de decisões dos tribunais. Enfatiza que os precedentes jurisprudenciais não exercem, nos países de tradição romanística, o papel por eles desempenhados na experiência do *common law*, nem por isso é secundária sua importância. Pode mesmo dizer-se que o seu alcance aumenta, como decorrência da pleora legislativa e pela necessidade de ajustar as normas legais cada vez mais genéricas ou tipológicas, como modelos normativos abertos (*standards*) às peculiaridades das relações sociais.⁵⁶²

Com efeito, a jurisprudência não se trata de mera fonte secundária do Direito.

Misabel Derzi, ao se debruçar sobre a complexa questão das modificações jurisprudenciais no Direito Tributário, parte do pressuposto de que o juiz não somente aplica, mas também cria o Direito. Demonstra que lei não se confunde com o Direito ou norma jurídica, sendo apenas importante fonte de onde promana o Direito. Por isso mesmo, como a sentença cria o Direito, da mesma forma que a lei, ao inovar o mundo jurídico, ela ganha força normativa, quando se consolida como expectativa. Para a professora, “*toda sentença é constitutiva de Direito novo, que marca – se pronunciada em instância final – a formação de uma expectativa normativa*”. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 247-248. Segundo DERZI, “a decisão judicial, mesmo sendo apenas declaratória ou condenatória, desencadeadora de efeitos *ex tunc*, cada uma delas cria

⁵⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 251.

⁵⁶² REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*, Saraiva, 22ª ed., São Paulo: 1999, p. 167-169.

Direito e, nesse aspecto, não se diferencia uma da outra. Então ela constitui algo. Esse algo, constituído pela sentença, é o Direito novo, como expectativa normativa. Não apenas o direito *inter partes*. A nova norma 'judicial' (com seus efeitos específicos *ex tunc* ou *ex nunc*), em certo momento, será convertida em expectativa normativa, para aplicação igual aos casos similares que pertencem ao mesmo grupo de casos".

É imperioso, portanto, investigar o momento em que a sentença forma uma expectativa normativa (judicial) para o futuro, de modo a se verificar se a partir desse momento, estarão os julgadores administrativos autorizados a deixar de aplicarem a norma inconstitucional. A partir de quando o Direito criado pela decisão judicial, como expectativa, passa a gerar legítima confiança para os casos iguais?

Como aludido, pela dogmática tradicional, no controle de constitucionalidade incidental, feito num caso concreto levado ao Supremo Tribunal Federal, a decisão atinge somente as partes envolvidas no processo, sem repercussão imediata em relação a terceiros. É que o modelo nacional, embora extraído no sistema norte-americano, não adotou a solução *stare decisis*, por força da qual as demais questões idênticas estão vinculadas ao precedente e recebem tratamento igual, disseminando-se dessa forma, *erga omnes*, a decisão proferida em caso isolado.⁵⁶³

Consoante a doutrina de DERZI, a decisão judicial, no momento em que se firma em uma das alternativas possíveis de sentido dos enunciados legislativos, criando a norma específica e mais concreta do caso, e repetível para o mesmo grupo de casos, fecha as demais alternativas, antes possíveis. A partir dessa escolha judicial, temos um sentido unívoco para certo grupo de casos, sentido esse que preenche o conteúdo de uma norma de forma mais concreta do que a norma legal. Essa norma concreta (*ratio decidendi*) não é individual e estritamente aplicável *inter partes*. Tem vocação para aplicação aos casos iguais e futuros.⁵⁶⁴

Merece atenção o fato de que se essa norma judicial for considerada nos processos administrativos, resultará na redução da complexidade de um grupo de casos e vai ao encontro da legítima confiança gerada nos resultados desses casos iguais.

⁵⁶³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 253.

⁵⁶⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 257.

Forte na tese de HEIKI POHL,⁵⁶⁵ a professora MISABEL DERZI demonstra que toda a sentença em processo subjetivo há uma questão geral, uma norma concreta judicial, e uma questão individual, limitada ao caso concreto. É decisivo, portanto, para se definir a mesma jurisprudência, se a pergunta geral obter a mesma resposta geral. Se a pergunta geral obtém a mesma resposta geral, então, estaremos diante de uma jurisprudência idêntica. Por isso é que uma jurisprudência fixa da Corte Constitucional será qualquer decisão, tomada em caráter definitivo pelo seu Plenário, que tenha dado resposta a uma questão jurídica geral, criando a norma judicial. Nas palavras da jurista:

Como se observa, a questão individual do caso *sub judice* esconde sempre uma questão, um problema, uma pergunta geral. O que é decisivo para definir uma jurisprudência, identificada como a mesma jurisprudência, será o fato de a pergunta geral (que se extrai de vários casos similares) obter a mesma resposta geral. Afirmo, POHL, que se a pergunta geral obtém a mesma resposta geral, então, estaremos diante de uma jurisprudência idêntica. Em resumo, uma jurisprudência consolidada, fixa ou precedente, firmada pelo Supremo Tribunal Federal será qualquer decisão, tomada em caráter definitivo pelo Plenário, que tenha dado resposta a uma questão jurídica geral, verdadeira norma judicial. Concordamos com HEIKI POHL, quando diz que, para o reconhecimento da jurisprudência como precedente, é desnecessário considerar: (I) o tempo decorrido, mas antes é mais importante saber se a decisão é final, irreversível, e tomada por Tribunal superior, instância máxima para exercer a jurisdição naquele campo de competência; (II) também é irrelevante o número de decisões iguais, se única decisão ou repetidas em série. [...] É possível que uma decisão final, transformada em verdadeiro precedente para todos os demais tribunais, possa se manter solitária.⁵⁶⁶

Assim, se uma decisão do Supremo Tribunal Federal (ou outras sentenças de Tribunais Superiores, finais em seu âmbito de competência) declarar que uma lei específica é inconstitucional, mesmo que *incidenter tantum*, entendemos que os julgadores administrativos poderão deixar de aplicar referida lei, haja vista que não mais existirá a presunção de constitucionalidade, muito antes pelo contrário.

Lembra MISABEL DERZI que, apesar de não termos adotado o sistema do *stare decisis*, os precedentes têm força na ordem jurídica interna. E conclui: “*a singela declaração de inconstitucionalidade da lei pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, incidenter tantum, ‘vincula’ os demais tribunais, inclusive os superiores e de apelação*”.⁵⁶⁷

c) A recepção das decisões jurisdicionais no Processo Administrativo Fiscal Federal

⁵⁶⁵ Cfr. HEIKI POHL. *Rechtsprechungänderung und Rückanknüpfung*. Berlin: Ducker & Humboldt. 2005, *apud* DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009.

⁵⁶⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 259.

⁵⁶⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 280.

No âmbito do Direito Processual Tributário, em particular o federal, o estudo da recepção dos julgados dos Tribunais deve ser ainda mais detido, haja vista a existência de normas regulando a *questio*.

A Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências, autorizou que o Poder Executivo discipline situações em que, após a declaração de inconstitucionalidade de determinado dispositivo pelo Supremo Tribunal Federal, a Administração Federal deixe de constituí-los pelo lançamento ou desista das execuções correspondentes. Confira-se:

Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

O Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais e regulamenta o dispositivo legal da Lei nº 9.430, de 1996, acima mencionado, assim determina:

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;

II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;

III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;

IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Na verdade, o texto do referido decreto possui normas prescindíveis, haja vista as regras da própria Constituição da República. Não obstante, ao permitir que o Presidente da República, mediante solicitação de autoridades federais, autorize a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em casos concretos, verifica-se verdadeira tentativa do decreto de atenuar eventual discrepância entre as decisões proferidas na esfera judicial e as decisões administrativas.

O artigo 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, legislação recepcionada pela Constituição da República de 1988 como lei ordinária e que regula o processo administrativo no âmbito federal, foi recentemente alterado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, para estabelecer o seguinte:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Essa regra, reproduzida também no artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF –, é idêntica àquela contida no artigo 49 do antigo Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, sendo relevante o fato de que passou a ser prevista em lei formal, a partir da alteração da Lei nº 11.941, de 2009.

Temos, portanto, que, de acordo com o inciso I do § 6º, o CARF pode deixar de aplicar ato normativo “*que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal*”. Basta, portanto, que a decisão tenha sido proferida pelo Plenário e seja definitiva, não se exigindo, conseqüentemente, que tenha sido proferida em ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade.

Muitos autores e em certa medida o próprio Fisco, defendem que a norma somente se aplicaria nas situações em que o controle de constitucionalidade tenha sido realizado no controle abstrato, com efeitos *erga omnes* e vinculantes, isto é, tenha sido proferida a decisão definitiva em ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade.

VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, por exemplo, argumenta que salvo a hipótese de ação direta, o Fisco pode desconsiderar a matéria que outros entendam pacificada pelo Judiciário.⁵⁶⁸

No entanto, considerando que a própria Constituição estabelece a força vinculante e obrigatória das decisões proferidas pelo STF no controle abstrato força obrigatória e geral,⁵⁶⁹ a melhor interpretação é que os dispositivos acima mencionados determinam que a decisão definitiva do STF, prolatada no controle difuso, ainda que isolada, no julgamento de um recurso extraordinário, é fonte de juridicidade administrativa e dá ensejo a que o julgador administrativo deixe de aplicar referida lei, por considerá-la inconstitucional.

Esse entendimento se sustenta, ainda, pelo fato de que, a declaração de inconstitucionalidade do dispositivo, ainda que em sede de controle difuso, elide a presunção de sua constitucionalidade, conforme entendimento do próprio Supremo Tribunal Federal:

1. A reserva de plenário da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo funda-se na presunção de constitucionalidade que os protege, somado a razões de segurança jurídica. 2. A decisão plenária do Supremo Tribunal, declaratória de inconstitucionalidade de norma, posto que incidente, sendo pressuposto necessário e suficiente a que o Senado lhe confira efeitos *erga omnes*, elide a presunção de constitucionalidade: a partir daí, podem os órgãos parciais de outros tribunais acolhê-la para fundar a decisão de casos concretos ulteriores, prescindindo de submeter a questão de constitucionalidade ao seu próprio plenário.⁵⁷⁰

GILMAR MENDES demonstra que esse entendimento do STF marca a evolução do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, que passa a equiparar, praticamente, os efeitos das decisões proferidas nos processos de controle abstrato e concreto.⁵⁷¹ Efetivamente, a

⁵⁶⁸ ROCHA, Valdir de Oliveira. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 123.

⁵⁶⁹ Art. 102, §2º da Constituição: “§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

⁵⁷⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Federal, proferido nos autos do RE nº 192.212/SC, Relator Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 29.08.1997.

⁵⁷¹ A doutrina pátria tem denominado de “verticalização das decisões do STF” ou mesmo de “*commonlawlização*”, o fenômeno processual que vem se instalando em nossa ordem jurídica, com a permanente introdução de instrumentos objetivando a dar mais racionalidade e celeridade à prestação jurisdicional e, do mesmo modo, a promover a unidade da interpretação do direito, notadamente através do substancial incremento da força persuasiva dos precedentes judiciais oriundos dos Tribunais Superiores. O professor Sérgio Porto aduz que

decisão do STF antecipa o efeito vinculante de seus julgados em matéria de controle de constitucionalidade incidental, permitindo que o órgão fracionário se desvincule do dever de observância da decisão do Pleno ou do Órgão Especial do Tribunal a que se encontra vinculado. Decide-se autonomamente, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade da Corte Constitucional, proferida *incidenter tantum*.⁵⁷²

Em obra específica sobre a cláusula de reserva de plenário, CARLOS VICTOR MUZZI FILHO explica que, afirmada a inconstitucionalidade de determinada lei ou ato normativo, os órgãos fracionários do tribunal, em casos análogos, podem se valer do *leading case* em que feita tal afirmação, não sendo necessário repetir, em cada nova ação, o incidente de arguição de inconstitucionalidade. Seria, efetivamente, reduzir a nada o princípio da economia processual, caso não se valorizasse a decisão plenária em que afirmada a inconstitucionalidade. Daí porque, afirmada pelo plenário ou órgão especial a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, nos julgamentos que se seguirem, versando idêntica questão, o incidente de arguição de inconstitucionalidade não necessita ser repetido, bastando a referência, na decisão prolatada, àquele precedente.⁵⁷³

De se observar, ainda, que referido entendimento, inclusive, foi positivado no Código de Processo Civil, mais precisamente no art. 481, parágrafo único, que foi acrescentado pela Lei nº 9.756, de 17 de dezembro de 1998, que fixa que “os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a arguição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão”.

O emblemático caso do alargamento da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS – e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins – pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, serve como uma boa ilustração.

Em 29 de outubro de 1998, foi editada a Medida Provisória nº 1.724, convertida, em 27 de novembro de 1998, na Lei nº 9.718, cujos artigos 2º e 3º pretenderam alterar a bases de cálculo do PIS e da Cofins para a totalidade das receitas da sociedade. A ampliação da base de

“a chamada ‘commonlawlização’ do direito nacional é o que se pode perceber, com facilidade, a partir da constatação da importância que a jurisprudência, ou seja, as decisões jurisdicionais vêm adquirindo no sistema pátrio, particularmente através do crescente prestígio da corrente de pensamento que destaca a função criadora do juiz” (PORTO, Sérgio Gilberto. “Sobre a common law, civil law e o precedente judicial”. In: MARINONI, Luiz Guilherme (Org.). *Estudos de Direito Processual Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, v. 01, p. 767).

⁵⁷² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*, 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1133.

⁵⁷³ MUZZI FILHO, Carlos Victor. “A Reserva de Plenário e o Recurso Extraordinário”. *Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais*, v. 1, nº 1, jul./dez. 2004, Belo Horizonte: Centro de Estudos/AGE, 2004, p. 137.

cálculo pretendida pela Lei nº 9.718 foi rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal que, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 346.084, em 9 de novembro de 2005, declarou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º, por ofensa ao art. 195, inciso I, da Constituição, que, a seu turno, determinava, à época da edição daquela medida provisória, fossem as contribuições sociais calculadas com base no faturamento, entendendo-se por este tão somente as receitas decorrentes de vendas de mercadorias e prestação de serviços (o que é bem menos amplo do que todas as receitas da sociedade).

Vale dizer que a base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme disposto na Constituição vigente à época da edição da lei, não incluía a totalidade das receitas. Somente com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20, aprovada em 1º de dezembro de 1998 e publicada no dia 16 daquele mesmo mês, é que foi modificado o artigo 195, inciso I, da Constituição, para ampliar a competência para instituição de contribuições sociais sobre a totalidade das receitas.

A exigência das referidas contribuições com base no valor da totalidade das receitas, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 (90 dias contados da edição da Medida Provisória nº 1.724), ofendeu, portanto, o ordenamento jurídico pátrio, principalmente porque a vigência e a eficácia das leis estão subordinadas a uma condição prévia de existência e validade.

Pois bem.

A declaração de inconstitucionalidade da norma tributária pelo Supremo Tribunal Federal se deu em sede do controle difuso. Por isso, num primeiro momento, a jurisprudência do CARF, ao se debruçar sobre litígios envolvendo a referida tributação, manifestou-se no sentido de que as decisões do STF nesse caso teriam apenas caráter incidental com eficácia limitada às partes.

De fato, não existindo até aquele momento qualquer Súmula Vinculante ou Resolução do Senado Federal, editada nos termos do inciso X, do art. 53, da Constituição, o colegiado estava entendendo que estaria vinculado à norma legal plenamente inserida no ordenamento jurídico, qual seja, o disposto na Lei nº 9.718, de 1998 (muito embora o guardião da Constituição já ter declarado inconstitucional a referida taxaço). Nesse sentido, veja-se a seguinte ementa do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AMPLIAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718/98. Ainda que tenha sido proferida em sessão Plenária, a decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheceu a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98 que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins somente pode ser estendida aos demais contribuintes não integrantes da lide específica após a edição da Resolução do Senado Federal de que trata o art. 52, X da CF.

(Primeiro Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, Processo nº 16408.001144/2006-34, Recurso nº 163.569, Acórdão nº 103-23.524, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Sessão de 13 de agosto de 2008).

Não se pode negar que é sustentável a tese segundo a qual a única decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal a ensejar a rejeição pelo julgador administrativo seria aquela proferida em sede de controle concentrado de constitucionalidade, já que quando declarada em sede de controle difuso nada impede que em julgamentos posteriores, a Corte venha a mudar de posição, especialmente nas hipóteses em que a inconstitucionalidade for declarada por diferença de apenas um voto e a composição do Tribunal sofrer mudança.

Já nos referimos que o modelo pátrio de controle de constitucionalidade das leis, apesar de baseado no sistema norte-americano, não adotou a solução do *stare decisis*, pelo qual as demais questões idênticas estão vinculadas ao precedente e devem receber o mesmo tratamento daquele caso decidido isoladamente pela Corte Constitucional.

Ocorre que, por outro lado, parece-nos evidente que, além dos efeitos *inter partes*, a decisão proferida em controle difuso tem o condão de produzir o efeito extraprocessual de elidir a presunção de constitucionalidade da lei. Assim, a decisão Plenária da Corte Constitucional, ao elidir a presunção de constitucionalidade passa não só a autorizar ao julgador administrativo que descumpra a legislação declarada inconstitucional, mas a obrigar que assim o faça, por força da moralidade administrativa e proteção à confiança do administrado.

d) A transcendência da decisão sobre a inconstitucionalidade da lei

A exigência de que a eficácia geral da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Supremo Tribunal Federal em casos concretos dependa de decisão do Senado Federal, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição, perdeu parte do seu significado com a ampliação do controle abstrato de normas, sofrendo um processo de obsolescência. É o que leciona GILMAR FERREIRA MENDES, para quem

a amplitude conferida ao controle abstrato de normas e a possibilidade de que se suspenda, liminarmente, a eficácia de leis ou atos normativos, com eficácia geral, contribuíram, certamente, para que se mitigasse a crença na própria justificativa desse instituto, que se inspirava diretamente numa concepção de separação de Poderes – hoje necessária e inevitavelmente ultrapassada. Se o Supremo Tribunal pode, em ação direta de inconstitucionalidade, suspender, liminarmente, a eficácia de uma lei, até mesmo de emenda constitucional, por que haveria a declaração de inconstitucionalidade, proferida no controle incidental, valer tão-somente para as partes?⁵⁷⁴

⁵⁷⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*, 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1131.

Realmente, o fato da não aplicação da lei declarada incidentalmente inconstitucional depender, com exclusividade, da vontade de um órgão eminentemente político, como o Senado Federal, somado ao fato de que a suspensão da lei pelo Senado a retira do ordenamento com eficácia *ex tunc*, é coerente a defesa de que a resolução senatorial destina-se tão somente a conferir publicidade à decisão do Supremo Tribunal Federal. CARLOS ALBERTO LÚCIO BITTENCOURT, tendo como referência a Constituição de 1967, assim afirmou:

Se o Senado não agir, nem por isso ficará afetada a eficácia da decisão, a qual continuará a produzir todos os seus efeitos regulares que, de fato, independem de qualquer dos poderes. O objetivo do art. 45, IV da Constituição é apenas tornar pública a decisão do tribunal, levando-a ao conhecimento de todos os cidadãos. Dizer que o Senado “suspende a execução” da lei inconstitucional é, positivamente, impropriedade técnica, uma vez que o ato, sendo “inexistente” ou “ineficaz”, não pode ser suspensa a sua execução.⁵⁷⁵

Nesse contexto, GILMAR FERREIRA MENDES⁵⁷⁶ defende que teria havido uma mutação constitucional da norma constante do inciso X, do art. 52 da Constituição da República de 1988, de forma que, atualmente, o ato senatorial previsto no citado dispositivo possui tão somente o efeito de conferir publicidade à decisão do Supremo Tribunal Federal, que exercendo controle concreto ou difuso, declara inconstitucional ato normativo.

Com efeito, sob a égide das Constituições pretéritas, o modelo de controle de constitucionalidade brasileiro era pautado de maneira predominante no controle concreto ou difuso, de modo que o ato de extensão *erga omnes* do Senado Federal possuía um sentido substantivo, sendo condição para a obtenção do efeito geral. Todavia, a partir da promulgação da Constituição de 1988, com a previsão de diversas ações constitucionais para o exercício do controle abstrato ou concentrado, bem como a ampliação dos legitimados para a proposição dessas medidas, o modelo brasileiro de fiscalização constitucional outorgou prevalência ao

⁵⁷⁵ BITTENCOURT, Carlos Alberto Lúcio. *O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1968, pp. 145-146.

⁵⁷⁶ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*, 4ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 1131-1140. Nas palavras de GILMAR MENDES, “parece legítimo entender que a fórmula relativa à suspensão de execução da lei pelo Senado Federal há de ter simples efeito de publicidade. Dessa forma, se o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle incidental, chegar à conclusão de modo definitivo, de que a lei é inconstitucional, essa decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação ao Senado Federal para que publique a decisão no Diário do Congresso. Tal como assente, não é (mais) a decisão do Senado que confere eficácia geral ao julgamento do Supremo. A própria decisão da Corte contém essa força normativa. Parece evidente ser essa a orientação implícita nas diversas decisões judiciais e legislativas acima referidas. Assim, o Senado não terá a faculdade de publicar ou não a decisão, uma vez que não cuida de decisão substantiva, mas de simples dever de publicação, tal como reconhecido a outros órgãos políticos em alguns sistemas constitucionais (Constituição austríaca, art. 140, 5, publicação a cargo do Chanceler Federal, e Lei Orgânica da Corte Constitucional Alemã, art. 31,2, publicação a cargo do Ministro da Justiça). A não-publicação não terá o condão de impedir que a decisão do Supremo assuma a sua real eficácia” (p. 1139).

controle abstrato, possibilitando que a grande maioria das questões constitucionais seja decidida por via de ação.

Observe-se, ainda com fulcro na doutrina de GILMAR MENDES, a existência de um movimento legislativo nas duas últimas décadas, tendente a conferir eficácia vinculante para os demais órgãos judiciais aos precedentes jurisprudenciais emanados do Supremo Tribunal Federal, de que são exemplos a previsão para edição de Súmulas Vinculantes (Emenda Constitucional nº 45, de 2004) e a previsão de súmulas impeditivas de recurso extraordinário (Lei nº 8.033, de 1990) e de recursos em geral (art. 481, parágrafo único e art. 557, ambos do Código de Processo Civil).⁵⁷⁷

Na concepção do jurista, a adoção da Súmula Vinculante no sistema constitucional brasileiro corrobora a superação do art. 52, inciso X, da Constituição ao permitir a eficácia *erga omnes* e vinculante da orientação do Supremo Tribunal Federal acerca da inconstitucionalidade de ato normativo, sem que seja necessária qualquer interferência do Senado Federal.

A norma constitucional constante do inciso X do art. 52 teria sido, portanto, objeto de mutação constitucional, porquanto, hodiernamente, no tocante à suspensão do ato normativo declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em controle concreto ou difuso, atribui ao Senado Federal a mera função de dar publicidade à decisão definitiva proferida pela Corte Constitucional. Nesse raciocínio, GILMAR MENDES equipara os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concreto ou difuso de constitucionalidade aos de suas decisões em controle abstrato ou concentrado, “abstrativizando” o controle concreto ou difuso de fiscalização constitucional.

⁵⁷⁷ Sálvio de Figueiredo Teixeira, há mais de uma década, já advertia para a necessidade de adoção de mecanismos para viabilizar a força persuasiva dos precedentes judiciais oriundos dos Tribunais Superiores. Entre os motivos arrolados, de se ressaltar o respeito à própria segurança jurídica, assegurando a previsibilidade das decisões judiciais em causas idênticas. Veja-se: “a) a necessidade de tornar a Justiça mais ágil e eficiente, afastando milhares de ações desnecessárias e recursos meramente protelatórios, que, na maioria reproduzindo peças lançadas em computador, estão a congestionar os tribunais, agredindo o princípio da celeridade processual e tornando a jurisdicional ainda mais morosa, com críticas gerais; b) não justificar-se a multiplicidade de demandas e recursos sobre teses jurídicas absolutamente idênticas, já definidas inclusive na Suprema Corte do País, sabido ainda que ao descumprimento das diretrizes dessas decisões promana, em percentual muito elevado, da própria Administração Pública; c) a necessidade de prestigiar o princípio isonômico, o direito fundamental à igualdade perante a lei, eliminando o perigo das decisões contraditórias, muitas delas contrárias inclusive a declarações de inconstitucionalidade, em incompreensível contrassenso; d) a imprescindibilidade de resguardar o princípio da segurança jurídica, assegurando a previsibilidade das decisões judiciais em causas idênticas; e) a inexistência do perigo do ‘engessamento’ da jurisprudência, uma vez previstos o cancelamento e a alteração dos enunciados sumulares; f) porque o efeito vinculante não retira do julgador a sua liberdade de decidir, mas apenas o impede de dar curso à renovação de teses já apreciadas e decididas anteriormente de forma reiterada por órgãos colegiados, presumidamente detentores de maior conhecimento na matéria” (TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. “As Tendências Brasileiras Rumo a Jurisprudência Vinculante”. *Revista do Instituto dos Advogados de Minas Gerais*. Belo Horizonte, 1999, p. 100).

Essa orientação doutrinária foi aplicada na prática pelo constitucionalista, na condição de Ministro do Supremo Tribunal Federal, ao proferir seu voto, como Relator, na Reclamação nº 4.335-5/AC, ajuizada pela Defensoria Pública da União, em face de ato de juiz do Estado do Acre, admitindo a propositura da medida judicial proposta para garantir a autoridade da decisão proferida no Habeas Corpus nº 82.959/SP, de relatoria do Ministro MARCO AURÉLIO. Confira-se, em síntese, os seguintes trechos do voto:

Conforme destacado, a ampliação do sistema concentrado, com a multiplicação de decisões dotadas de eficácia geral, acabou por modificar radicalmente a concepção que dominava entre nós sobre a divisão de poderes, tornando comum no sistema a decisão com eficácia geral [...]. A ênfase passou a residir, porém, não mais no modelo difuso, mas nas ações diretas. [...] Vê-se, assim, que a Constituição de 1988 modificou de forma ampla o sistema de controle de constitucionalidade, sendo inevitáveis as reinterpretações ou releituras dos institutos vinculados ao controle incidental de inconstitucionalidade, especialmente da exigência da maioria absoluta para a declaração de inconstitucionalidade e da suspensão da execução da lei pelo Senado Federal. O Supremo Tribunal Federal percebeu que não poderia deixar de atribuir significado jurídico à declaração de inconstitucionalidade proferida em sede de controle incidental, ficando o órgão fracionário de outras Cortes exonerado do dever de submeter a declaração de inconstitucionalidade ao plenário ou ao órgão especial, na forma do art. 97 da Constituição. Não há dúvida de que o Tribunal, nessa hipótese, acabou por reconhecer efeito jurídico transcendente à sua decisão. [...] Esse entendimento está hoje consagrado na própria legislação processual civil. Essa é a orientação que parece presidir o entendimento que julga dispensável a aplicação do art. 97 da Constituição por parte dos Tribunais ordinários, se o Supremo já tiver declarado a inconstitucionalidade da lei, ainda que no modelo incidental. Na oportunidade, ressaltou o relator para o acórdão, Ilmar Galvão, no já mencionado RE 190.728, que o novo entendimento estava ‘em perfeita consonância não apenas com o princípio da economia processual, mas também como da segurança jurídica, merecendo, por isso, todo encômio, como procedimento que vem ao encontro da tão desejada racionalização orgânica da estrutura judiciária brasileira’, ressaltando que se cuidava ‘de norma que não deve ser aplicada com rigor literal, mas, ao revés, tendo-se em mira a finalidade objetivada, o que permite a elasticidade de seu ajustamento às variações da realidade circunstancial’. E ela também demonstra que, por razões de ordem pragmática, a jurisprudência e a legislação têm consolidado formas que retiram do instituto da ‘suspensão da execução da lei pelo Senado Federal’ significado substancial ou de especial atribuição de efeitos gerais à decisão proferida no caso concreto. Como se vê, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle incidental, acabam por ter eficácia que transcende o âmbito da decisão, o que indica que a própria Corte vem fazendo uma releitura do texto constante do art. 52, X, da Constituição de 1988 [...]. Portanto, é outro o contexto normativo que se coloca para a suspensão da execução pelo Senado Federal no âmbito da Constituição de 1988. Ao se entender que a eficácia ampliada da decisão está ligada ao papel especial da jurisdição constitucional, e, especialmente, se considerarmos que o texto constitucional de 1988 alterou substancialmente o papel desta Corte, que passou a ter uma função preeminente na guarda da Constituição a partir do controle direto exercido na ADI, na ADC e na ADPF, não há como deixar de reconhecer a necessidade de uma nova compreensão do tema. [...] De qualquer sorte, a natureza idêntica do controle de constitucionalidade, quanto às suas finalidades e aos procedimentos comuns dominantes para o modelo difuso e concentrado, não mais parece legitimar a distinção quanto aos efeitos das decisões proferidas no controle direto e no controle incidental. Somente essa nova compreensão parece apta a explicar o fato de o Tribunal ter passado a reconhecer efeitos gerais à decisão proferida em sede de controle incidental, independentemente da intervenção do Senado. O mesmo há de se dizer das várias decisões legislativas que reconhecem efeito transcendente às decisões do STF tomadas em controle difuso. [...] É possível, sem exagero, falar-se aqui de uma autêntica mutação constitucional em razão da completa reformulação do sistema jurídico e, por conseguinte, da nova compreensão que se conferiu à regra do art. 52, X, da Constituição de 1988. [...] Desta forma, se o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle incidental, chegar à conclusão, de modo definitivo, de que a lei é inconstitucional, essa decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação ao Senado Federal para que este publique a decisão no Diário do Congresso. Tal como assente, não é (mais) a decisão do Senado que confere eficácia geral ao julgamento do Supremo. A própria decisão da Corte contém essa ‘força normativa’. [...]. Esta solução resolve de forma superior uma das tormentosas questões da nossa jurisdição constitucional.

GILMAR MENDES foi acompanhado pelo Ministro EROS GRAU. Divergiram os Ministros SEPÚLVEDA PERTENCE e JOAQUIM BARBOSA. O julgamento ainda não foi finalizado.

Sem a pretensão de esgotar o tema, tem-se que considerar que são robustos os argumentos que justificam o posicionamento adotado, mais especificamente a força normativa da Constituição, o princípio da supremacia constitucional e sua aplicação uniforme a todos os destinatários.⁵⁷⁸

⁵⁷⁸ A tendência de “dessubjetivação” do controle de constitucionalidade exercido na modalidade difusa, aproximando-o do exercido na modalidade concentrada, foi tratada de forma muito elucidativa no Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, da lavra da Procuradora Luana Vargas Macedo. Vale a transcrição do seguinte trecho: “essa concepção tradicional acerca das duas modalidades de controle de constitucionalidade tem sido gradualmente relativizada por uma tendência, verificável no sistema jurídico pátrio e que já se espraia no âmbito da Suprema Corte, de aproximar a natureza e – até mesmo, em algumas situações, a extensão da eficácia vinculante – das decisões proferidas pelo STF nas duas modalidades de controle de constitucionalidade das leis, naquilo que, na feliz expressão de GILMAR FERREIRA MENDES, revela-se como uma tendência de ‘dessubjetivação das formas processuais, especialmente daquelas aplicáveis ao modelo de controle incidental, antes dotadas de ampla feição subjetiva, com simples eficácia inter partes’ 28. Tal tendência [...] pode ser identificada nos seguintes exemplos, escolhidos à citação por parecerem revelar uma verdadeira mudança de paradigma, ou, ao menos, um processo de transição nesse sentido: (i) entendimento, manifestado pelo STF no julgamento da ADIN n. 4071, no sentido de que a existência de prévia decisão do seu Plenário considerando constitucional determinada norma jurídica, ainda que em sede de Recurso Extraordinário (em controle difuso, portanto), torna manifestamente improcedente ADIN posteriormente ajuizada contra essa mesma norma. Tal entendimento evidencia que a natureza e a extensão dos efeitos oriundos das decisões dadas, pelo STF, em controle concentrado e em controle difuso de constitucionalidade não diferem substancialmente; do contrário, caso as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade apenas vinculassem as partes da demanda concreta, a ADIN antes referida deveria ter sido conhecida e julgada improcedente, justamente a fim de conferir eficácia vinculante *erga omnes* ao juízo de constitucionalidade da lei analisada; (ii) aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/99 (que, tradicionalmente, servia como instrumento de manejo restrito ao âmbito do controle concentrado de constitucionalidade) às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso, de forma a lhes modular os efeitos temporais por razões atinentes à ‘segurança jurídica ou de excepcional interesse social’, o que apenas parece fazer algum sentido caso se admita que a força dessas decisões extrapola o âmbito exclusivo das demandas concretas por elas especificamente disciplinadas, estendendo-se, também, a todas as outras demandas em que se discuta a mesma questão jurídica nela debatida; (iii) criação do instituto da repercussão geral e a sua previsão como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários (*ex vi* do art. 102, §3º da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004), de modo a permitir que apenas aqueles recursos que tratem de questões constitucionais relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, cheguem à apreciação da Suprema Corte; (iv) já há manifestação monocrática, oriunda do STF, da lavra do Ministro GILMAR FERREIRA MENDES e acompanhada pelo Min. EROS GRAU, considerando cabível – e procedente – Reclamação Constitucional ajuizada em face da desobediência, por juiz singular, de decisão proferida pela Suprema Corte nos autos do HC n. 82959/SP (em controle difuso, portanto), sob o fundamento de que as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam eficácia vinculante *erga omnes*, independentemente da posterior edição de Resolução pelo Senado Federal, elaborada na forma do art. 52, X da CF/88, a qual teria apenas, hodiernamente, o condão de imprimir publicidade a tais decisões. Trata-se de decisão monocrática proferida nos autos da Reclamação Constitucional n. 4.335/AC, cujo julgamento se encontra, atualmente, sobrestado em razão do pedido de vista feito pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em 19/04/2007; (v) em outro relevante julgamento, proferido nos autos das ADIN n. 3345 e 3365, restou definido que os ‘motivos determinantes’ subjacentes às decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam ‘efeitos vinculantes transcendentais’, de modo que a sua eficácia vinculante extrapola a esfera restrita e específica das demandas

Nesse momento, o que mais importa não é a atribuição de efeito vinculante à decisão proferida no controle difuso, sendo suficiente o reconhecimento de que, ao elidir a presunção de constitucionalidade da lei, pode ser recepcionada pelo julgador, no âmbito do processo administrativo tributário.

Nessa toada e comprovando a recepção do julgado *in concreto* do Supremo Tribunal Federal no exemplo antes mencionado, acerca da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins pela Lei nº 9.718, de 1998, vale a transcrição dos seguintes arestos do antigo Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

Ao julgar os recursos extraordinários nºs 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, em 09/11/2005, o pleno do STF declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, por entender que a ampliação da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins por meio de lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. INCONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO STF. EXTENSÃO ADMINISTRATIVA. Nos termos do art. 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Exclui-se, portanto, da tributação, as variações monetárias e demais receitas financeiras. Recurso provido em parte. (Segundo Conselho de Contribuintes, Segunda Câmara, Processo nº 10730.004537/2003-17, Recurso nº 134.956, Acórdão nº 202-18.536, Relator Antônio Lisboa Cardoso, Sessão de 22 de novembro de 2007).

Já é do domínio público que o Supremo Tribunal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 (RREE nºs 346.084, Ilmar; 357.950, 358.273 e 390.840, Marco Aurélio, Pleno, 09/11/2005 - Inf./STF 408), proclamando que a ampliação da base de cálculo da Cofins por lei ordinária violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal, ainda vigente ao ser editada a mencionada norma legal. A inconstitucionalidade é vício que acarreta a nulidade *ex tunc* do ato normativo, que, por isso mesmo, já não pode ser considerado para qualquer efeito e, embora tomada em controle difuso, a decisão do STF tem natural vocação expansiva, com eficácia imediatamente vinculante para os demais tribunais, inclusive para o STJ (CPC, art. 481, parágrafo único), e com a força de inibir a execução de sentenças judiciais contrárias (CPC, arts. 741, parágrafo único; e 475-L, § 1º, redação da Lei nº 11.232/2005). Afastada a incidência do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliara a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação. (Primeira

individuais nas quais tais decisões são proferidas, vinculando o destino das demais que enfrentem questão jurídica semelhante. 29. Todos esses exemplos apontam, inequivocamente, para uma mesma direção, ou para uma mesma verdade que já se mostra irrecusável: as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando oriundas do seu órgão Plenário, independentemente de posterior edição de Resolução Senatorial, têm assumido um caráter objetivo, já que desprendido do caso concreto e de suas vicissitudes. O controle difuso de constitucionalidade, nesse passo, quando exercido pelo Pleno da Suprema Corte, abandona a marca que tradicionalmente o vinculava ao chamado ‘controle concreto’ (posto que feito à luz das peculiaridades do caso concreto), passando a ligar-se, tanto quanto o exercido na modalidade concentrada, ao ‘controle abstrato’, em que a questão jurídica levada à apreciação é analisada em tese, ainda que de forma incidental (*incidenter tantum*). Mais uma vez, nas palavras de GILMAR FERREIRA MENDES, citadas por FREDIE DIDIER JR., ‘o recurso extraordinário deixa de ter caráter meramente subjetivo ou de defesa de interesses das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. [...] A função do Supremo nos recursos extraordinário – ao menos de modo imediato – não é a de resolver litígios de fulano ou beltrano, nem a de revisar todos os pronunciamentos das Cortes inferiores. O processo entre as partes, trazido à Corte via recurso extraordinário, deve ser visto apenas como pressuposto para uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos.’”

Câmara, Processo nº 10980.011343/2003-18, Recurso nº 139.409, Acórdão nº 201-81.235, Relator Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Sessão de 01 de julho de 2008)

A nosso sentir, corretíssimas as decisões dos órgãos judicantes administrativo federais recepcionando o julgado do STF, muito embora a decisão do STF que declarou a inconstitucionalidade da tributação majorada das contribuições tenha se dado no âmbito do controle incidental.

O caso ilustra bem uma situação em que a norma, ainda vigente no ordenamento, foi afastada no processo administrativo, por força de sua inconstitucionalidade, reconhecida pela Corte Constitucional, por seu Plenário, no âmbito do controle concreto e, a princípio, *inter partes*.

e) Recepção das decisões jurisdicionais, a proteção da confiança e a moralidade administrativa

Ao afastar a presunção de constitucionalidade, o julgado do STF que, em sede de controle difuso, declara determinada norma inconstitucional, não só autoriza o julgador administrativo a deixar de aplicar, no caso concreto, a legislação declarada inconstitucional, mas obriga que assim o decida. É imperativa tal conduta da Administração diante da moralidade administrativa e da proteção à confiança do administrado, na sua vertente de confiabilidade no ordenamento jurídico.

A uniformização se faz necessária e urgente para prestigiar o processo tributário administrativo, que não pode ser visto como uma mera instância a ser percorrida, mas como um instrumento de pacificação social e redução da complexidade.

Ressalte-se, por oportuno, forte na doutrina de MISABEL DERZI, que o princípio da proteção da confiança ganha alta relevância na “continuidade da ordem jurídica”. Leciona a professora que a expressão tem como sinônimos a “inviolabilidade do ordenamento legal”, “confiabilidade”, “previsibilidade”, “diagnóstico precoce” e “segurança de orientação”. Está associada ao princípio da segurança jurídica, fruto do Estado de Direito. A confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança na continuidade da lei ou da norma.⁵⁷⁹

RICARDO LODI RIBEIRO, em trabalho específico sobre a segurança jurídica do contribuinte, considera, no que se refere à relação entre decisão que declara a lei tributária

⁵⁷⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 407.

inconstitucional e os atos de aplicação da referida norma pela Administração Tributária, que se deve observar a sede e os efeitos da decisão. Por isso, segundo ele, caso seja extraída do controle difuso da constitucionalidade, só valerá para o caso concreto, a menos que exista resolução do Senado Federal retirando a norma do ordenamento jurídico. Ocorre que, o próprio professor reconhece, em nota de rodapé, que a jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores estabelece uma certeza quanto à interpretação da lei, podendo gerar efeitos de precedente em relação aos demais casos, a despertar a tutela da confiança do contribuinte.⁵⁸⁰

Lembre-se que estamos a utilizar do conceito de “jurisprudência” constante da tese de MISABEL DERZI. É dizer que jurisprudência difere-se de precedente: este é o julgado que, individualmente ou somado a outras repetições, pode vir a formar a jurisprudência. Por sua vez, a jurisprudência é a resposta geral dada a pergunta geral do caso examinado pelos Tribunais. Assim, toda decisão judicial fatalmente vai ser composta por uma resposta singular e outra resposta geral. A resposta singular é aquela dada às partes na resolução do caso concreto. A resposta geral é a fundamentação da decisão que, retiradas as especificidades e as partes, vai ser aproveitada para os grupos de casos similares.

Dessa forma, se o STF, por seu Plenário, declarar a inconstitucionalidade da norma jurídica, ainda que em sede de controle concreto, os órgãos julgadores administrativos estão autorizados a deixar de aplicar referida norma em casos futuros e de partes distintas.

E porque não dizer que os Conselhos de Contribuintes estão obrigados ao afastamento da referida norma? Não se pode perder de vista que o julgamento do STF acaba por direcionar a tomada de decisões do particular. Trata-se de uma expectativa que merece ser considerada, ainda mais para aquele que litiga na esfera administrativa.

Trata-se de uma exigência do nosso Estado Democrático de Direito que o administrador público atue de modo isonômico e coerente em relação aos cidadãos. O princípio constitucional da isonomia, que prescreve a igualdade de tratamento, só pode ser concebido com uma interpretação uniforme dos comandos legais, atividade realizada pelos órgãos jurisdicionais, e, em decorrência, pelas instâncias administrativas. Além da efetivação da igualdade, a submissão do Estado à juridicidade, como já aludido, deve se dar em respeito à própria segurança jurídica.⁵⁸¹

⁵⁸⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-supresa e Proteção à Confiança)*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2008, p. 253.

⁵⁸¹ Como assevera José Augusto Delgado ao tratar da imprevisibilidade das decisões judiciais, “nós temos que ver a segurança jurídica como sendo um valor extrajurídico. Segundo, a segurança jurídica como previsibilidade jurídica. E terceiro, a segurança jurídica como um conjunto de garantias constitucionais. Então, nós temos três patamares estabelecidos, três posturas estruturais determinando o que é segurança jurídica. O Direito não pode se

A respeito da segurança jurídica, ALMIRO DO COUTO E SILVA pontifica que a sua compreensão deve se dar sob dois aspectos, um de cunho objetivo e outro de natureza subjetiva. O viés objetivo se relaciona à irretroatividade dos atos estatais, consagrados nas garantias constitucionais do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. Já o aspecto subjetivo refere-se à necessidade de proteção das pessoas relativamente às atuações estatais em sentido amplo.

Leciona, ainda, que a doutrina estrangeira, ao se referir ao aspecto bifacetário do princípio em tela, afirma a existência de dois princípios distintos. O princípio da segurança jurídica designaria o aspecto objetivo e o da proteção à confiança corresponderia à natureza subjetiva. A proteção à confiança encontra-se intrinsecamente ligada à ideia de coerência e uniformidade das decisões. Trata-se de valor que embora não enunciado expressamente no Texto Constitucional deve ser entendido como decorrência do princípio maior do Estado de Direito, cuja concretização, no direito brasileiro, se deu por meio do legislador ordinário, que o denominou de princípio da segurança jurídica.⁵⁸²

A seu turno, SYLVIA CALMES considera que o princípio da proteção da confiança legítima advém diretamente do Estado de direito material, através de um de seus elementos nomocráticos: a segurança jurídica. Em sua tese de doutorado, observa que, nas ordens constitucionais da Alemanha e da Suíça, o princípio da segurança jurídica é extraído de maneira vertical, isto é, diretamente do Estado de Direito. Assim é que a proteção da confiança deve ser obtida do próprio princípio do Estado de Direito, mediante uma cadeia dedutiva, da seguinte forma: *Estado de Direito – Segurança Jurídica – Proteção da Confiança*. Para a autora, a segurança jurídica pode ser analisada sob três aspectos, quais sejam: (i) deduzida a partir da previsibilidade ou da possibilidade de calculabilidade das medidas ou comportamentos do Poder Público em qualquer de suas funções (judicante, administrativa ou legislativa), de modo que o particular possa ter condição de conhecer os atos estatais previamente; (ii) considerada a partir da ideia de acessibilidade e transparência do ato estatal; (iii) caracterizada como uma previsibilidade observada pela segurança jurídica, no sentido de estabilidade, continuidade,

afastar dessas três posturas: os aplicadores do Direito precisam trabalhar vendo a segurança jurídica como um valor extrajurídico, como previsibilidade jurídica, através dos efeitos concretos que aquela decisão vai determinar, e também como um conjunto de garantias constitucionais” (DELGADO, José Augusto. “A imprevisibilidade das decisões judiciais”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 8, jul./dez. 2007, Belo Horizonte: Del Rey, p. 394).

⁵⁸² COUTO E SILVA, Almiro do. “O Princípio da Segurança Jurídica (Proteção da Confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (Lei nº 9.784/99)”, in *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, nº 2, abril/maio/junho de 2005, Salvador, disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-2-ABRIL-2005-ALMIRO%20DO%20COUTO%20E%20SILVA.pdf>>, acesso em 21.05.2011.

permanência e regularidade das situações e relações jurídicas já concretizadas.

Neste tópico, portanto, o viés da segurança jurídica que nos interessa, relaciona-se com sua natureza subjetiva, em especial, à necessidade de uniformidade nas decisões proferidas pelo Poder Público.⁵⁸³ Aqui, a segurança jurídica exsurge como reflexo da necessidade que o cidadão-contribuinte tem de conduzir e planejar as suas relações, inspirado pela confiança no ordenamento jurídico.

A prolação de decisões em um determinado sentido possibilita aos cidadãos a criação de uma expectativa no sentido de antecipação dos resultados que serão adotados pelo Estado com relação a determinadas condutas, tanto na seara administrativa quanto na jurisdicional. Essa almejada uniformidade no julgamento de questões idênticas, inseridas no mesmo contexto histórico e social, é condição para realização da justiça. Neste quadro, o princípio da segurança jurídica requer a previsibilidade das decisões e a estabilidade das relações jurídicas.

Além disso, colocando a questão sob outro enfoque, já tivemos oportunidade de demonstrar que a moralidade administrativa, ainda que tenha maior abstração, tem grande importância para proteção da confiança do administrado (e contribuinte), por ter como finalidade, além da conduta da Administração de acordo com a ética, que prevaleça um estado de confiabilidade e estabilidade nas relações entre a Fazenda e os contribuintes.

LUCIA VALLE FIGUEIREDO define a moralidade como um conjunto de regras de conduta da administração que, em determinado ordenamento jurídico, são considerados *standarts* comportamentais que a sociedade deseja e espera.⁵⁸⁴

GABRIEL TROIANELLI ensina que, apesar da dificuldade de se estabelecer, abstratamente, uma regra de aferição da moralidade administrativa, é possível, em cada caso concreto, saber se determinado ato administrativo terá, ou não, violado o princípio da moralidade por meio da ofensa a alguma de suas manifestações, como as regras da lealdade e boa-fé.⁵⁸⁵

Outrossim, para HUMBERTO ÁVILA, a moralidade estabelece um estado de confiabilidade, honestidade, estabilidade e continuidade nas relações entre o poder público e o particular, para cuja promoção são necessários comportamentos sérios, motivados, leais e

⁵⁸³ CALMES, Sylvia. *Du Principe de Protection de la Confiance Légitime em Droits Allemand, Communautaire et Français*. Paris: Dalloz, 2001, pp. 90-160.

⁵⁸⁴ FIGUEIREDO, Lucia Valle. “O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 425.

⁵⁸⁵ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*, 4º vol., São Paulo: Dialética, 1999, p. 72.

contínuos.⁵⁸⁶ Afirma que o princípio da moralidade possui um significado particular no Direito Tributário, ao limitar, mediante princípios da boa-fé e da proteção da confiança, a atividade administrativa em vários aspectos.⁵⁸⁷

O Parecer PGFN/CRF n° 439/96,⁵⁸⁸ da lavra do então Procurador-Geral Adjunto da Procuradoria da Fazenda Nacional, LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, respondeu a consulta formulada pelo Secretário da Receita Federal quanto às seguintes questões:

- a) Podem os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgão e unidade de órgão integrante do Poder Executivo, em decisão administrativa, dar extensão a entendimento adotado pelo Poder Judiciário, ou decidir com fundamento na inconstitucionalidade de leis e, em consequência, negar aplicação de leis ou atos normativos que tenham sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, quando não suspensa sua execução pelo Senado Federal?
- b) É lícito aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional deixar de constituir o crédito tributário, considerando-se a parte final da alínea “a”?

Eis a resposta do Parecer mencionado:

31. Isto posto, com relação aos Conselhos de Contribuintes, responde-se afirmativamente à primeira questão formulada na consulta, ressalvando-se que no uso de seu poder-dever de julgar, não estão aqueles colegiados rigorosamente a dar extensão a entendimento adotado pelo Poder Judiciário, como se alega, o que seria, nos termos do memorando da autoridade consulente, contrário ao art. 1° do Decreto n° 73.529, de 1974.

32. Não obstante, é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo pronunciamento final e definitivo do STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa.

33. Quanto à segunda pergunta, quer nos parecer que a questão não foi colocada, *permissa venia*, com propriedade. Os AFTNs não dispõem de autonomia no exercício de suas funções, devendo submeter-se à orientação emanada de suas chefias, na estrutura hierárquica da Secretaria da Receita Federal.

34. Assim, à toda evidência, não é lícito exigir-lhes que passem por cima de seu dever funcional de obediência e neguem aplicação a lei ou ato normativo cujo cumprimento a Secretaria da Receita Federal lhes imponha. O mesmo raciocínio vale para as Delegacias da Receita Federal de Julgamento, vinculadas àquela Secretaria.

Muito embora o parecer *supra* não tenha enfrentado a questão especificamente com fundamento na moralidade administrativa, colhe-se, de seu inteiro teor, um reconhecimento de suma importância do seu autor. Segundo o Procurador, “*ignorar o Poder Executivo, em sua atuação, as iterativas decisões judiciais, mormente as emanadas do STF, que profiram a inconstitucionalidade de leis, acarreta não só a responsabilidade civil da União, como também a responsabilidade penal de seus servidores*”.

Ao examinar a temática envolvendo a moralidade administrativa no Direito Tributário, LUCIA VALLE FIGUEIREDO trouxe à baila justamente a discussão do parecer ora em apreço,

⁵⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38.

⁵⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 310-311.

⁵⁸⁸ MORAES, Luiz Fernando Oliveira. “Processo Administrativo Fiscal – Competência do Conselho de Contribuintes para Decidir sobre Matéria Constitucional”. *Revista Dialética do Direito Tributário*, v. 13, Dialética, São Paulo: 1996, p. 97.

para concluir: “*fere de morte o princípio da moralidade administrativa a cobrança, ou mesmo qualquer espécie de constrangimento ao contribuinte, de tributos declarados inconstitucionais pela Suprema Corte, ainda que sejam em caráter incidenter tantum*”.⁵⁸⁹

Comungando da doutrina de HUGO DE BRITO MACHADO, temos que considerar que as questões tributárias são, no mais das vezes, repetitivas. É por esse motivo que, quando em última instância ocorre manifestação definitiva do Poder Judiciário, não será lícito valer-se da norma segundo a qual os efeitos das decisões alcançam somente as partes. A Administração Pública deve, em atenção à moralidade, acatar os precedentes, e adotar o comportamento neles apontado como justo.⁵⁹⁰

Mercê da agressão ao princípio constitucional da moralidade administrativa, vários juristas se manifestaram contrariamente a Instrução Normativa nº 67, de 26 de maio de 1995, da antiga Secretaria da Receita Federal, que proibia o contribuinte de proceder à correção monetária na compensação de tributos relativamente a créditos anteriores a 1º de janeiro de 1992, ao passo que o STF e também o STJ tinham reconhecido o cabimento da verba, quanto ao indébito tributário, a partir do recolhimento indevido.

PLÍNIO JOSÉ MARAFON e MARIA HELENA SOARES afirmaram o seguinte:

[...] a moralidade administrativa não se trata de *moral comum*, mas sim de *moral jurídica*, entendida como conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração. O ato administrativo, por seu turno, terá que obedecer, além da lei jurídica, à lei ética da própria instituição. E a execução da lei, quando realizada com o intuito de prejudicar alguém, implica na produção de um ato comprometido com a moralidade administrativa. [...]

Sendo assim, considerando que o princípio da moralidade exige proporcionalidade entre os meios e fins a atingir, entre os sacrifícios impostos à coletividade e os benefícios por ela auferidos, bem como entre as vantagens usufruídas pelas autoridades públicas e os encargos impostos, é incontestável que houve ofensa direta a tal princípio, pela Receita Federal, ao expedir a malsinada IN SRF 67/92.⁵⁹¹

Registre-se, ainda, a opinião de IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

É de se lembrar que o STF e o STJ, ao aceitarem a correção monetária do indébito tributário – visto que o Fisco sempre exige o tributo em atraso com correção – está reconhecendo o princípio da isonomia, um dos cinco fundamentos da Constituição, sinalizando ao erário que deve devolver com correção monetária o que arrecadou indevidamente.

Ao não se conformar com a jurisprudência do STF e STJ, dá, o Fisco Federal, o pior exemplo da falta de ética, lembrando a frase de certo ministro da Fazenda, que afirmava ser o Estado “necessariamente” aético.

Se a espantosa afirmação era possível fazer-se no passado, à falta de um claro princípio estabelecido na

⁵⁸⁹ FIGUEIREDO, Lucia Valle. “O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 431.

⁵⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 66.

⁵⁹¹ MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, pp. 231-232.

Constituição Federal, já não mais possível é no presente, estando sujeitos todos aqueles que, no exercício de suas funções de exação, não devolverem com correção o que arrecadam indevidamente, à responsabilização civil imprescritível dos §§ 5º e 6º do art. 37 da CF.

Não é mais admissível conviver com tal tipo de mentalidade que, sobre tirar autoridade moral ao governo, incentivando a sonegação e o descumprimento da lei, corresponde a violência inaceitável ao mais relevante princípio da Administração Pública, que é o da moralidade.⁵⁹²

Por isso é que, na medida em que a Administração Tributária desconsidera matéria pacificada pelo Poder Judiciário em favor do contribuinte, ofende o princípio da moralidade administrativa, o que implica na prática de ato ilícito, ensejando a responsabilização objetiva pelo Estado pelos danos decorrentes.

f) Novas regras sobre a recepção dos julgados dos Tribunais na esfera administrativa federal

Nesse contexto, no dia 21 de dezembro de 2010, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 586, que alterou o Regimento Interno do CARF, para inserir a obrigação de os relatores de recursos que estejam em trâmite no órgão reproduzirem em seus votos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça. Atente-se para o teor do dispositivo legal:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Pela nova sistemática, portanto, as decisões de mérito prolatadas em sede de repercussão geral e de recurso repetitivo deverão ser reproduzidas pelos conselheiros nos julgamentos do CARF. Cuida-se de importante norma para consolidar a cooperação entre os Poderes da República, por impor o alinhamento do julgamento feito pelo órgão administrativo fiscal às decisões definitivas emanadas dos Tribunais Superiores. A própria Administração Fazendária já vinha reconhecendo que o desrespeito às decisões do STF e do STJ estava afetando a legitimidade do CARF, que, após a alteração legislativa, está a proferir julgados mais coerentes com o sistema.⁵⁹³

⁵⁹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, pp. 28-29.

⁵⁹³ A força persuasiva especial dos precedentes judiciais formados sob essas novas sistemáticas de julgamento pelos Tribunais Superiores foi objeto de análise no Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN/CRJ/Nº

Destaque-se, ainda que, o art. 62-A, § 1º do Regimento Interno do CARF, determina o sobrestamento dos julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão. Tal medida contribui, e muito, para que haja uma coerência entre as instâncias judiciais e administrativas e com a previsibilidade do contribuinte.

A “repercussão geral” foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro através da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, que incluiu o § 3º ao art. 102 da Carta da República para estabelecendo que “*no recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros*”.

A Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006, regulamentadora do pressuposto processual, alterou o Código de Processo Civil, introduzindo os arts. 543-A e 543-B.⁵⁹⁴ Pela

492/2010, *in verbis*: “[...] a força persuasiva especial e diferenciada desses precedentes judiciais advém, basicamente, de dois fatores (que guardam entre si verdadeira relação de interdependência): primeiro, do procedimento, também especial e diferenciado, conferido ao julgamento dos recursos extremos repetitivos, tal qual delineado nos arts. 543-B e 543-C do CPC; segundo, da própria lógica do novo instituto, ou, ainda, da sua razão-de-ser. [...] A respeito do primeiro fator acima referido, cabe registrar que ao novo modelo de julgamento, por amostragem, dos recursos extremos repetitivos, previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC, foi conferido um rito processual absolutamente especial e destacado, inédito no sistema processual civil brasileiro, composto por fases e dotado de características bastante peculiares, tais como: (a) a possibilidade de que, diante da relevância da matéria, o STF/STJ autorizem a manifestação de terceiros (pessoas, órgãos e entidades, com interesse na controvérsia), a respeito da repercussão geral, nos recursos extraordinários repetitivos, e a respeito do mérito, nos recursos especiais repetitivos; (b) possibilidade de que o STF/STJ solicitem, aos Tribunais estaduais e federais, informações a respeito da controvérsia; (c) prévia oitiva do Ministério Público acerca da controvérsia, no processamento dos recursos especiais repetitivos; (d) julgamento do recurso extremo paradigma pelo Pleno, no STF, e pela Seção ou pela Corte Especial, no STJ. [...] Percebe-se que a feição dada ao julgamento dos recursos extremos repetitivos, previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC, imprime aos precedentes judiciais dele decorrentes, inegavelmente, um grau de legitimidade excepcional, na exata medida em que, de um lado, a sua formação conta - ou pode contar - com a participação de múltiplos agentes (do Ministério Público e, mesmo de integrantes da sociedade, na figura de terceiros interessados na controvérsia), e, de outro lado, o seu julgamento é realizado pelos órgãos colegiados máximos ou qualificados do STF/STJ”.

⁵⁹⁴ “Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo. § 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa. § 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral. § 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal. § 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário. § 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. § 6º O Relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. § 7º A Súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no Diário Oficial e valerá como acórdão”.

“Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. § 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da

nova regra, os recursos extraordinários interpostos deverão conter um novo requisito de admissibilidade que é a “demonstração de repercussão geral”, isto é, deve a parte recorrente demonstrar que a questão levada ao Tribunal é relevante do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, ao ponto de ultrapassar os interesses subjetivos da causa, sendo a repercussão geral presumida, quando a decisão contra a qual a parte se insurge for contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal.

A recusa da alegação de repercussão geral se dá pelo quórum de 2/3 (dois terços) dos membros do STF. Entretanto, se, no âmbito de uma das Turmas, quatro Ministros forem favoráveis à existência da repercussão geral, não haverá necessidade de manifestação do Plenário. Atualmente, a apreciação ocorre de modo virtual, conforme previsão dos arts. 323 a 325 do Regimento Interno do STF.

Nas hipóteses em que haja multiplicidade de recursos, os Tribunais locais devem selecionar recursos representativos da controvérsia, remetendo-os ao Supremo Tribunal Federal, onde será feita a análise da repercussão geral. Outros recursos sobre o mesmo tema deverão permanecer sobrestados nos Tribunais de origem. Se a repercussão geral não for reconhecida no STF, os recursos sobrestados serão considerados inadmitidos, cabendo contra tal decisão o recurso de agravo. Do contrário, reconhecida a existência de repercussão geral, quando for julgado o mérito da controvérsia pelo STF, poderão os Tribunais locais julgar prejudicados os recursos que se encontrem sobrestados ou se retratarem da decisão que os inadmitiu. Caso decidam enviá-los à Suprema Corte, esta poderá liminarmente reformar a decisão que seja contrária à orientação jurisprudencial dela emanada.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça foi implementada a sistemática dos “recursos repetitivos”, com a inserção, pela Lei nº 11.672, de 8 de maio de 2008, do art. 543-C do Código de Processo Civil.⁵⁹⁵ Outrossim, o objetivo da nova regra é também filtrar o envio de recursos àquele Tribunal Superior, visando tornar mais célere a atividade judicante.

controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte. § 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos. § 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. § 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. § 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral”.

⁵⁹⁵ “Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo. § 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. § 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar

Do mesmo modo que ocorre no sistema da repercussão geral, havendo multiplicidade de recursos versando sobre temas idênticos, cabe aos Presidentes dos Tribunais locais selecionar recursos representativos da controvérsia, enviando-os ao STJ e determinando a suspensão dos demais, podendo também o próprio Ministro Relator do processo no STJ determinar tal suspensão, se identificar que a controvérsia possui jurisprudência dominante no Tribunal. Os processos repetitivos ou representativos de controvérsia serão julgados nas Seções ou pela Corte Especial do STJ. Julgado o mérito do recurso repetitivo, o Tribunal local poderá julgar novamente a questão se o acórdão divergir da orientação do STJ ou inadmitir o recurso se o acórdão seguir a mesma orientação firmada no recurso repetitivo. Pode o Tribunal local manter a decisão divergente da orientação jurisprudencial do STJ, hipótese em que a admissibilidade do recurso deverá ser reapreciada, seguindo para julgamento no STJ.

Toda essa nova sistemática processual foi implementada com o escopo de tornar mais célere a atividade dos Tribunais, que passam a ter mais agilidade na prestação da atividade jurisdicional, além de proporcionar uma uniformização da interpretação das normas constitucionais e da legislação infraconstitucional.

Voltando para a questão da alteração regimental do CARF, vale repisar que, as decisões proferidas pelas Turmas do STF ou do STJ em litígios individuais que sigam a metodologia dos arts. 543-B (repercussão geral) ou 543-C (recurso repetitivo) deverão ser reproduzidas nos votos dos conselheiros do CARF. Vale dizer que os órgãos de julgamento tributário federais não podem, por força de norma regimental, ignorar os entendimentos emanados dos Tribunais Superiores, na esfera judicial.

A observância da jurisprudência dominante do STF e do STJ pelo CARF e a obrigatoriedade de os conselheiros daquele colegiado reproduzirem essas orientações

que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. § 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia. § 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia. § 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias. § 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de *habeas corpus*. § 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. § 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. § 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo”.

jurisprudenciais em seus votos representa a mudança de um antigo paradigma vigente no CARF que, como órgão pertencente à Administração Pública, tinha como regra não afastar a aplicação de leis, tratados, acordos ou decretos, sob o argumento de inconstitucionalidade.

Ainda nos valendo do exemplo do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, veja-se a orientação que passa a ser adotada pelo CARF, considerando a alteração regimental:

[...] COFINS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO DE DECISÃO DO STF NA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL. POSSIBILIDADE. Nos termos regimentais, reproduz-se as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na sistemática de repercussão geral. A base de cálculo das contribuições para o PIS e a Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo Excelso STF. (Processo nº 10680.006962/2008-80, Recurso nº 508.170, Acórdão nº 3801-000.984, Primeira Turma Especial, Terceira Seção de Julgamento, Relator Jose Luiz Bordignon, Sessão de 25 de janeiro de 2012).

Trecho do voto: [...] faz-se necessário analisar, em razão das recentes decisões proferidas pelo STF, relativas à constitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, aplicável ao período lançado, se a receita financeira compõe a base de cálculo da COFINS. [...] O Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.084/PR, do Ministro Ilmar Galvão, pacificou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98 [...] Destaca-se, nesse aspecto, que a matéria foi reconhecida como de “Repercussão Geral” e julgada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme decisão proferida no RE 585.235, abaixo colacionado: *Decisão: O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.* Da análise dos demonstrativos, em especial do denominado “Receitas do Ano-calendário de 2003”, fls. 41/42, verifica-se que as receitas financeiras integraram a base de cálculo da contribuição Cofins. Com efeito, nesta matéria é incontroverso o direito da recorrente, visto que o alargamento da base de cálculo da contribuição com fundamento no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarado inconstitucional pelo Excelso STF. Assim, considerando-se o disposto no art. 62-A da Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, alterada pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010 (Regimento Interno do CARF), deve-se afastar a tributação da COFINS exigida com base no disposto no art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Igualmente, a novel regra regimental tem sido aplicada em outros casos, inclusive, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF – seja pela existência de julgados em sede de repercussão geral pelo STF ou em situações em que o entendimento do STJ se deu na forma do sistema dos recursos repetitivos. Senão, veja-se:

Processo Administrativo Fiscal - Período de apuração: 01/04/1997 a 30/09/2003. DECISÕES DEFINITIVAS DO STF. SISTEMÁTICA 543-B. APLICAÇÃO PELO CARF. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática prevista pelos artigos 543-B da Lei nº

5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (RE 377.457, RE 381.964, Min. Gilmar Mendes). Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS - Período de apuração: 01/04/1997 a 30/09/2003. SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA ISENÇÃO — REVOGAÇÃO. A isenção da COFINS para as sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, prevista no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, foi revogada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96. (Processo nº 13851.001818/2003-21, Recurso nº 242.995, Acórdão nº 3803-002.310, Terceira Turma Especial, Terceira Seção De Julgamento, Relator Belchior Melo de Sousa, Sessão de 26 de janeiro de 2012).

RESSARCIMENTO DE IPI. AQUISIÇÕES A NÃO CONTRIBUINTE DO PIS E COFINS E ACRÉSCIMO DE JUROS CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DAS DECISÕES DO STJ PROFERIDAS NO RITO DO ART. 543-C. Na forma de reiterada jurisprudência oriunda do STJ, é cabível a inclusão na base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96 das aquisições efetuadas junto a pessoas físicas bem como a aplicação da taxa selic acumulada a partir da data de protocolização do pedido administrativo, a título de “atualização monetária” do valor requerido, quando o seu deferimento decorre de ilegítima resistência por parte da Administração tributária (RESP 993.164) (Processo nº 10820.001486/99-34, Recurso nº 233.769, Acórdão nº 9303-001.817, Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Julio Cesar Alves Ramos, Sessão de 31 de janeiro de 2012).

Cumprido consignar que a alteração regimental do CARF vai ao encontro do posicionamento externado pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional. No Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, da lavra da Procuradora LUANA VARGAS MACEDO, que tinha por escopo analisar os reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à coisa julgada em matéria tributária, a questão relativa aos efeitos das decisões daquele Tribunal, proferidas em sede de controle difuso, foi enfrentada com primor. Abstraindo as conclusões do tema principal, que fogem ao objeto desta pesquisa – com as quais não concordamos –, merece destaque o seguinte fragmento conclusivo:

possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

Nesse ponto, aderindo às razões do parecer, conclui-se que o caráter objetivo dos acórdãos proferidos pelo Plenário do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade atingiu o seu ponto máximo com a sistemática de julgamento dos recursos extraordinários repetitivos, que, da forma delineada pelo art. 543-B do CPC, permite que a repercussão geral de

questões constitucionais repetitivas seja reconhecida ou negada, de uma só vez, pelo STF, por meio da análise do recurso extraordinário “paradigma”; e que, uma vez reconhecida a repercussão geral da questão constitucional repetitiva, o STF passe à sua resolução, por meio do julgamento do mérito do recurso extraordinário escolhido como paradigma.

Além disso, ainda na esteira do parecer, constata-se que a sistemática da repercussão geral conferiu, a esses julgamentos, a vocação de representarem a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional neles apreciada. É que, por resultarem de um procedimento especial e legitimador, os precedentes formados nos termos do art. 543-B do CPC revestem-se de um nível de definitividade e certeza diferenciado quando comparado àquele ostentado pelos precedentes oriundos de julgamentos, ainda que da Suprema Corte, não submetidos à nova sistemática. Isso significa que a alteração, pelo STF, do entendimento contido em precedente judicial formado nos moldes da nova sistemática, embora possível, presume-se pouco provável, e, ao que tudo indica, apenas ocorrerá em casos excepcionais e extremos, quando, por exemplo, novos dados possam ser agregados à questão constitucional tratada no precedente de modo a demonstrar que a definição nele contida já não mais se apresenta como a melhor tecnicamente, ou, então, como a mais justa.⁵⁹⁶

No entanto, a nosso sentir, mesmo nos julgamentos, anteriores a 3 de maio de 2007,⁵⁹⁷ sem, portanto, os atributos da repercussão geral, realizados pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade e sem posterior resolução senatorial, podem ser havidos como objetivos e definitivos, espraiando efeitos para todos, sendo plenamente hábeis a elidir a presunção da constitucionalidade da lei e a possibilitar que o conselheiro afaste referida norma no seio do processo administrativo fiscal.

⁵⁹⁶ No que se refere à eficácia vinculante da decisão em sede de repercussão geral, assim consta do mencionado parecer: “a ausência de eficácia vinculante *erga omnes*, explicada mais em função da literalidade do texto constitucional e do Diploma Processual Civil do que por qualquer razão de índole verdadeiramente ontológica, não retira das decisões proferidas pelo STF nos moldes do art. 543-B do CPC a vocação de representarem, tanto quanto as proferidas em controle concentrado, a “palavra final e definitiva” da Suprema Corte acerca da questão jurídica nelas objetivamente decididas. [...] [É] exatamente isso, ou seja, a especial qualidade de representarem o juízo objetivo, definitivo e final da Suprema Corte acerca de uma dada questão constitucional – e não a sua eventual eficácia vinculante *erga omnes*, que configura o fator responsável por conferir às decisões proferidas pelo Pleno do STF (seja em controle concentrado, seja em controle difuso de constitucionalidade, seguidas ou não de Resolução Senatorial, neste último caso, desde que nos moldes do art. 543-B do CPC) força para alterar/ impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um relevante elemento novo, a saber, o juízo de certeza final acerca da constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma determinada lei, ou acerca da correta interpretação do texto constitucional.

⁵⁹⁷ A Lei nº 11.418, de 2006, que introduziu os arts. 543-A e 543-B no CPC, entrou em vigor em 19 de fevereiro de 2007. Conforme restou definido pelo STF, em Questão de Ordem levantada quando do julgamento do Agravo de Instrumento nº 664.567/RS, apenas após o advento da Emenda Regimental nº 21, publicada no Diário Oficial de 3 de maio de 2007, que alterou o Regimento Interno do STF de modo a adaptá-lo à Lei nº 11.418, de 2006, é que o STF passou a poder fazer uso dos institutos inseridos pela nova legislação, passando, então, a submeter alguns dos seus julgados à sistemática prevista no art. 543-B do CPC.

As decisões proferidas pelo STF, mesmo que fora da sistemática do art. 543-B do CPC, poderão, sim, ser consideradas como objetivas e vocacionadas à definitividade, desde que proferidas pelo Plenário da Corte. Ora, mesmo antes do advento da repercussão geral, as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso, impulsionadas pela tendência de “dessubjetivação” das formas de controle de constitucionalidade, já ostentavam um caráter objetivo e geral, depreendido das peculiaridades do caso concreto.

Inclusive, para nós, é desnecessário que haja a confirmação da decisão plenária por posteriores julgados proferidos pela mesma Corte Constitucional. A decisão proferida em controle difuso pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei tributária tem o condão de produzir o efeito extraprocessual de afastar a presunção de constitucionalidade daquela lei e passa não só a autorizar ao julgador administrativo que descumpra a legislação declarada inconstitucional, mas a obrigar que assim o faça, por força da moralidade administrativa e proteção à confiança do administrado, sob pena de responsabilidade civil do Estado pelo dano oriundo da aplicação da lei inconstitucional. Esse ponto será melhor analisado, a seguir.

Perfilhando nosso entendimento, em recente obra, o professor e Conselheiro do CARF, RAFAEL PANDOLFO argumenta que o art. 62-A do Regimento Interno pecou ao restringir a reprodução das decisões proferidas pelo STF quando sujeitas à sistemática da repercussão geral. Para ele, o regimento deveria condicionar a reprodução pelo CARF de todas as decisões plenárias da Suprema Corte, independentemente de sua submissão ao regime da repercussão geral.⁵⁹⁸

g) Responsabilidade pelo dano decorrente da aplicação de lei inconstitucional

Doutrina MISABEL DERZI que a Administração tributária deve incorporar, em seu trabalho de formalização do crédito e de fiscalização, não apenas o teor das leis vigentes, como ainda a jurisprudência assentada (quer tenham sido editadas súmulas vinculantes ou não). Para a professora, “*obedecer às normas legais e judiciais é fundamental, sob pena de se desencadear a responsabilidade civil do Estado, cujas consequências ainda não foram profundamente examinadas pela Dogmática*”. Por isso, aponta as seguintes situações, considerando se o Poder Executivo descumprir as leis ou normas judiciais estáveis:

⁵⁹⁸ PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 196.

(a) se a cobrança se caracteriza por adotar critérios contrários à lei vigente, ou à súmula vinculante, e, afinal, a nova interpretação pretendida, mais gravosa para o contribuinte, não prevalece nos Tribunais superiores, configura-se a responsabilidade civil do Estado, mas ainda crime por excesso de exação, do agente ou agentes que promoveram as cobranças ou as ordenaram;

(b) se a cobrança elege critérios francamente contrários a súmulas (ainda que não vinculantes) ou à jurisprudência consolidada, que afinal não são confirmados pelos Tribunais superiores, configura-se igualmente a responsabilidade civil do Estado, mas não o crime;

(c) finalmente, se a Fazenda Pública elege critérios mais severos para apuração dos débitos dos contribuintes, com base em lei ou jurisprudência consolidada, então, nenhuma responsabilidade adicional poderá resultar da declaração de inconstitucionalidade da lei em que se baseava a cobrança ou ainda da modificação superveniente da jurisprudência, exceto a repetição do indébito, dentro dos limites legais.

Mutatis mutandis das lições de MISABEL DERZI, que diz respeito especificamente aos atos administrativos fiscais procedimentais, entendemos que podem ser trasladadas ao processo administrativo tributário. Não pretendemos esgotar o tema relativo à responsabilização do Estado nesse caso, mas apenas promover alguns apontamentos, por sentirmos, como MISABEL DERZI que têm sido pouco explorados pela doutrina pátria.

Nos dizeres de CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, “*a responsabilidade é a marca fundamental do Estado Contemporâneo*”.⁵⁹⁹ E prossegue:

A responsabilidade é, pois, princípio embaçador do sistema jurídico democrático [...]. O princípio da juridicidade, que se conjuga com o da responsabilidade, tem, hoje, conteúdo mais extenso e vivo do que jamais teve [...]. Não se há cogitar de Estado Democrático de Direito sem que compareça no sistema jurídico – em sua formalização e em sua aplicação – o princípio da responsabilidade estatal.

[...]

Democracia é o outro nome de responsabilidade, de adequação de comportamentos sociais e estatais ao direito legitimamente posto como instrumento de proteção dos indivíduos e seu fiel cumprimento e execução.⁶⁰⁰

É princípio há muito consagrado a responsabilidade do Estado decorrente de seu comportamento na seara administrativa. Não somente por atos ilícitos, mas também por atos administrativos lícitos. Como observou CELSO RIBEIRO BASTOS, “*não é porque o ato é lícito que ele deixa de ser passível de indenização*”.⁶⁰¹

Dessa forma, para nós, mesmo que se pudesse alegar a legalidade e licitude do ato administrativo violador da Constituição nas hipóteses aventadas acima, ao argumento de cumprimento estrito da lei inconstitucional, isso não será suficiente para afastar a responsabilidade do Estado pelo dano oriundo dessa concretização.

⁵⁹⁹ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Editora Del Rey, Belo Horizonte: 1994, p. 253.

⁶⁰⁰ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Editora Del Rey, Belo Horizonte: 1994, p. 254-261.

⁶⁰¹ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª edição, Malheiros Editores, São Paulo: 2010, p. 484.

A responsabilidade civil do Estado-Administração deixou de ser subjetiva e passou a ser apurada objetivamente, sem a necessidade de averiguação do nexo de causalidade. Deve-se lembrar que a conduta lesiva administrativa pode ser omissiva ou comissiva.⁶⁰² Atente-se para as palavras de HUGO DE BRITO MACHADO, que propõe critérios de responsabilização nas hipóteses em que a Administração se depara com normas declaradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, tanto em controle difuso como no concentrado:

É importante, repita-se, a distinção que existe entre: a) aplicar uma lei que, embora reputada inconstitucional pela autoridade administrativa, não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF; b) aplicar uma lei que já teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF em sede de controle difuso, mas ainda o Senado Federal não suspendeu sua vigência; e finalmente, c) aplicar uma lei cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já foi suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva do STF em sede de controle difuso.

Na hipótese a, a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei, e não responde por nenhum dano daí decorrente.

Na hipótese b, a autoridade administrativa pode aplicar a lei, e não pode ser responsabilizada por qualquer dano daí decorrente.

Na hipótese c, a autoridade administrativa não pode aplicar a lei, e se o faz, responde pelo dano porventura daí decorrente.

Nas hipóteses a e b, é razoável entender-se que o Estado responde pelo dano, se a lei vier a final ser declarada inconstitucional e extirpada do ordenamento jurídico. Na hipótese c, além da responsabilidade pessoal da autoridade, é inegável a responsabilidade, também, do Estado.⁶⁰³

De fato, enquanto não houver julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, mesmo no controle difuso, a respeito do vício da inconstitucionalidade identificado exclusivamente pela autoridade administrativa, a presunção de validade das leis persiste. Não há falar em responsabilização se o Supremo, no momento oportuno, declarar referido ato normativo inconstitucional.

No entanto, quando o STF já se manifestou contrariamente à norma, inquinada de inconstitucionalidade, mesmo em sede de controle difuso, entendemos que o arcabouço normativo atual não dá aos órgãos julgadores a faculdade de afastar o ato normativo, como quer HUGO DE BRITO MACHADO, mas sim o dever de assim agir.

Se o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional um tributo, mesmo *incidenter tantum*, não é concebível que um órgão julgador da administração tributária possa legitimamente decidir contra tais manifestações. O afastamento do ato normativo, nessas circunstâncias, não se trata de uma faculdade do órgão julgador, mas de um poder-dever.

⁶⁰² GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 226.

⁶⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. "Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário", in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 153.

A moralidade administrativa em relação aos agentes públicos deve ser compreendida como o exercício de funções públicas, dentro da legalidade, com a finalidade de cumprimento dos preceitos legais e morais, em respeito ao contribuinte que merece receber correta orientação, e não ser simplesmente punido, com exigências ilegítimas que podem resultar na extinção da empresa, por exemplo, o que implica em danos sociais irreversíveis.

O § 6º do art. 37 da Carta de 1988 é plenamente aplicável na existência de prejuízos causados pela Administração Tributária ou seus agentes, por consagrar a responsabilidade objetiva do Estado. Assim, a prática do ato ilícito do Estado, que agride a moralidade administrativa ao ignorar a inconstitucionalidade da lei declarada pela Suprema Corte, e o dano deverão ensejar o devido ressarcimento.

Repita-se: o comportamento ilícito do agente público não será apenas o que contrariar a lei formal, mas também o que ofender a moral e a ética administrativa.

3.3.2.2. Leis “manifestamente” inconstitucionais

Antes da instituição do controle concentrado de constitucionalidade das leis, o que, como exposto, se deu em 1965, e, diante do fato de que, de início, era somente o Procurador-Geral da República quem detinha a legitimidade para o ingresso do pedido de fiscalização abstrata de inconstitucionalidade, não era raro que a doutrina e jurisprudência, instadas a se manifestarem sobre o tema trazido à discussão, dissessem que o Chefe do Poder Executivo não só poderia, mas deveria se recusar a cumprir lei que considerasse em desconformidade com a Carta Maior.

Em muitos casos, o próprio STF julgou nesta senda, mormente em relação a leis eivadas de inconstitucionalidade por vício formal. Nos autos do Recurso em Mandado de Segurança nº 14.557/SP (DJ de 23/06/1965, Relator Cândido Motta Filho), o Ministro PEDRO CHAVES rechaçou, em seu voto, a tese de que o Poder Executivo Municipal estaria impossibilitado de deixar de aplicar uma lei “*evidentemente inconstitucional*”.

No julgamento da Representação nº 980/SP (DJ de 19/09/1980), após análise profunda da questão, e diante de um evidente vício formal de inconstitucionalidade, o Ministro Relator Moreira Alves aduziu que “*o ato normativo do Chefe do Poder Executivo Estadual [...] estabelece que a abstenção de cumprimento da lei se dê em casos em que esta tenha sido vetada por falta de iniciativa exclusiva do Poder Executivo. Trata-se, pois, da hipótese inequívoca de inconstitucionalidade*” (destacamos). Assim, o Tribunal decidiu que é constitucional o Decreto do Chefe de Poder Executivo estadual que determina aos órgãos a ele

subordinados que se abstenham da prática de atos baseados em leis inconstitucionais.

Como aponta ALBERTO XAVIER, no Brasil, a tese da desaplicação unilateral de leis, pelo Poder Executivo, com fundamento na sua inconstitucionalidade, na grande maioria dos casos não teve como objeto leis tributárias, mas leis relativas a vencimentos e benefícios de funcionários públicos votadas pelas Casas Legislativas da União, Estados e Municípios, geradoras, portanto, de despesas.⁶⁰⁴

Mesmo após a chegada da Constituição Republicana de 1988, o STF manteve essa orientação inicial, julgando que a autoridade administrativa deveria deixar de aplicar leis flagrantemente inconstitucionais. Ao apreciar a Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 221-DF, o Tribunal reconheceu a possibilidade de o Poder Executivo, por sua chefia, determinar que seus órgãos subordinados deixem de aplicar norma considerada inconstitucional.⁶⁰⁵

Vários juristas também assinalaram a “inconstitucionalidade manifesta” entre as hipóteses que justificariam o afastamento de uma lei pela autoridade administrativa. CANOTILHO se referiu à “*inconstitucionalidade ‘evidente’ ou altamente provável*”.⁶⁰⁶ No entender de VITAL MOREIRA, “*só se afigura ser admissível uma exceção ao princípio da obediência à lei quando a inconstitucionalidade for flagrante e manifesta*”.⁶⁰⁷

Debruçando-se sobre o assunto, pondera CELSO RIBEIRO BASTOS que a desobediência à lei por inconstitucionalidade deve ser exercitada com parcimônia, com toda cautela, porque, caso contrário, traduzir-se-ia em burla ao princípio da legalidade. De acordo com seu magistério, o desrespeito à lei sob a alegação de inconstitucionalidade não pode ser regra, mas somente nos casos em que “*a inconstitucionalidade é manifesta, é dizer, que ostente razões sérias que indiquem a existência desse vício supremo*”.⁶⁰⁸

Esposando o mesmo entendimento, CARLOS MAXIMILIANO afirma que qualquer aplicador da norma positiva, judiciário ou administrativo, toda e qualquer autoridade, tem o

⁶⁰⁴ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, 2005, p. 71.

⁶⁰⁵ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA. REVOGAÇÃO. PEDIDO DE LIMINAR. [...] – Em nosso sistema jurídico, não se admite declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo com força de lei por lei ou por ato normativo com força de lei posteriores. O controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário. Os Poderes Executivo e Legislativo, por sua Chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade –, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais. [...] (ADIMC nº 221/DF, Relator Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, p. DJ de 22/10/1993).

⁶⁰⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 3ª ed., Livraria Almedina, Coimbra: 1999, p. 418.

⁶⁰⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital Martins. *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª ed., Coimbra Editora, Coimbra: 1993, p. 924.

⁶⁰⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002, p. 25.

dever precípua de descumpri-la, desde que a determinação ordinária esteja em *flagrante* dissídio com a fundamental.⁶⁰⁹

É mister, portanto, investigar se seria possível se aferir uma inconstitucionalidade qualificada como “manifesta”, de modo a extremá-la de uma hipótese de inconstitucionalidade não manifesta, e se o flagrante grau de inconstitucionalidade de uma lei, por si só, seria capaz de autorizar que o Poder Executivo se recuse a aplicá-la. Certo é que, ainda que se possa qualificar leis como “manifestamente” inconstitucionais, a doutrina que a admite parece reconhecer que são casos extremamente raros.

O que deve ficar claro é que, tolere-se a repetição, a possibilidade de o Poder Executivo unilateralmente entender pela inconstitucionalidade de determinada lei e optar por não aplicá-la é raríssima, sob pena de afronta ao princípio da separação dos poderes, à presunção de constitucionalidade das leis e à estabilidade do próprio sistema jurídico.

O objetivo, portanto, do presente tópico, é averiguar se a identificação de uma inconstitucionalidade “manifesta” seria, de fato, possível, e se tal hipótese daria ensejo ao poder extraordinário de rejeição da lei pela autoridade administrativa.

NASCIMENTO GOMES⁶¹⁰ procura fornecer critérios, mesmo reconhecendo que são relativamente seguros, para a configuração de uma lei “manifestamente” inconstitucional. Considera inconstitucionalidade “manifesta” tão somente as leis mais recentes e patentemente desconformes à Constituição,⁶¹¹ tanto no aspecto formal, quanto material. Reconhece que, justamente por ser uma incompatibilidade constitucional bastante clara, de fácil constatação, teria maior possibilidade de se dizer respeito a um vício *formal*.⁶¹²

Poderíamos imaginar, *v. g.*, que um julgador administrativo está diante de um empréstimo compulsório recentemente instituído por lei ordinária, sem, portanto, o

⁶⁰⁹ MAXIMILIANO, Carlos *apud* MOREIRA, Vivaldi. Competência dos Tribunais de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, n. 84, p. 420-431.

⁶¹⁰ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, pp. 169 e seguintes.

⁶¹¹ Para a professora, não se pode considerar como manifestamente inconstitucionais as leis que já tenham sido formuladas pelo legislador pós-constitucional e que têm sido aplicadas correntemente pelos intérpretes do Direito, sem que sejam fontes de controvérsias constitucionais. “Tal fato leva a crer que a figura das ‘leis manifestamente inconstitucionais’ esteja *mais relacionada* com as leis recentes [...], afinal, dificilmente se poderá considerar uma lei “manifestamente inconstitucional” quando há muito elaborada pelo legislador pós-constitucional, sem que tal desconformidade tenha sido de alguma forma suscitada perante os Tribunais” (GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, pp. 172-173).

⁶¹² GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 175.

cumprimento de pressuposto essencial – a previsão em lei complementar – previsto no art. 148 da Carta da República de 1988.⁶¹³ Trata-se de vício de inconstitucionalidade *formal* que salta aos olhos de qualquer intérprete. Haveria sentido em se obstar que a autoridade administrativa rejeite a aplicação da lei tributária, ainda que nada tenha dito o Poder Judiciário nesse caso?

Outrossim, no que concerne ao vício de inconstitucionalidade *material*, a professora mineira argumenta que, *a priori*, não se poderia negar a possibilidade da existência de manifesta inconstitucionalidade. Apenas ressalta que é de ocorrência ainda mais escassa e de difícil definição, dado que a inconstitucionalidade material demandaria a análise de “conflitos” ou a “adequabilidade” de regras e princípios constitucionais, além da interação de princípios da hermenêutica constitucional, o que seria absolutamente complexo para a autoridade administrativa, não vocacionada para tal tarefa. Para tanto, propõe o seguinte critério para se identificar uma inconstitucionalidade *material* manifesta:

quicá se possa falar em “contrariedade radical” ou “incompatibilidade absoluta”, no sentido de uma total oposição [...] do conteúdo da lei para com normas constitucionais não instrumentais. Pense-se nos casos em que o Constituinte não permite sequer relativa conformação do legislador infraconstitucional, havendo apenas uma hipótese a ser trilhada e concretizada. Se assim for possível na prática (o que irá depender obviamente do texto constitucional concreto e da norma constitucional violada pela lei), possível será a inclusão das leis materialmente inconstitucionais na categoria versada [...]. Se há, ainda que mínimo, um espaço para o exercício da liberdade de conformação do legislador, não há como a inconstitucionalidade material da lei ser considerada manifesta.

Novamente trasladando tais lições doutrinárias para seara tributária, poderíamos pensar em uma lei estadual que determine a incidência do ICMS sobre as exportações de mercadorias, ao passo que a Constituição da República determina, expressamente, que referido imposto não incidirá sobre operações que destinem mercadorias ao exterior (art. 155, §2º, X, *a*). Seria este um caso de um vício de inconstitucionalidade manifesto a justificar o afastamento da norma pelo julgador ou servidor da Administração tributária?

A solução é difícil, para não dizer impossível. Com o devido acatamento, em que pese a coerente exposição acima descrita e toda a robusta doutrina que admite a não aplicação de lei “manifestamente” inconstitucional pela autoridade administrativa, entendemos que, novamente em respeito ao primado da segurança jurídica, isso não é admissível em nosso Estado Democrático de Direito.

Deveras, sendo impraticável, de antemão, se identificar o que seria uma lei eivada de

⁶¹³ “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

inconstitucionalidade “manifesta” ou “evidente”, seria por demais perigoso ao sistema jurídico permitir tal análise por parte da Administração, sem que tenha havido, previamente, qualquer manifestação dos Tribunais sobre aquela matéria, sendo estes, repise-se, quem tem competência para tal, segundo a Constituição.

Ora, na medida em que a rotulagem de “manifesta”, “flagrante”, “evidente”, “inequívoca” inconstitucionalidade poderia ser levada a cabo pela própria autoridade administrativa, isso geraria insegurança jurídica, na medida em que não há como realizar o controle do que é “manifesto” ou “não manifesto”.

Ao se admitir que a manifesta inconstitucionalidade seja identificada pelo subjetivismo da autoridade administrativa, isso será feito, necessariamente, de modo aleatório e, por conseguinte, arbitrário. Em última análise, a Administração poderá negar a aplicação de lei ao simples argumento de que, a seu juízo, a inconstitucionalidade, no determinado caso, seria evidente. É possível convivermos com tal insegurança?

Por mais exímia que seja a doutrina na definição da “evidente” inconstitucionalidade, esta sempre irá pecar pela imprecisão, deixando ao alvedrio do aplicador a identificação do grau do vício em exame.

Poderíamos arriscar diversos exemplos, como fizemos acima, para tentarmos definir o que seria uma “inequívoca” inconstitucionalidade, mas nunca chegaríamos a um critério absolutamente seguro, a ponto de admitir o poder extraordinário de rejeição dessa lei pela Administração. Até porque isso é antropologicamente impossível, por não podermos controlar o subjetivismo de cada intérprete!

Volvemos ao vício na lei do ICMS acima descrito. O que, para nós, é um exemplo cristalino do que se poderia considerar um vício *material* evidente, para outros juristas, poderia não sê-lo! Não há como negar tal possibilidade. É bom dizer que tributações inconstitucionais ainda mais claras foram defendidas com brilho por Advogados Públicos, sendo, posteriormente, chanceladas pelo Poder Judiciário, por sua Corte Maior.

De mais a mais, a despeito de ser um vício de mais fácil detecção e menos complexidade de avaliação do que a inconformidade material, o vício *formal* de inconstitucionalidade não significa necessariamente em inconstitucionalidade manifesta.

Veja-se um exemplo real, também da área tributária: no exame da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 3,⁶¹⁴ da União Federal, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar pela

⁶¹⁴ “Ementa: Constitucional. Ação Declaratória de Constitucionalidade do art. 15, Lei 9.424/96. Salário-Educação. Contribuições para o fundo de manutenção e desenvolvimento do ensino fundamental e de valorização do

constitucionalidade da contribuição do salário-educação, superou dois argumentos de inconstitucionalidade *formal* (que, para boa parte da doutrina, seriam invencíveis): (i) sendo contribuição social especificada no texto constitucional, a modificação da exação poderia ser feita por lei ordinária, somente exigindo-se lei complementar para contribuições sociais novas (§4º, art. 195, da Constituição⁶¹⁵); (ii) inexistiria vício no processo legislativo – a alteração da base de cálculo de “folha de salários” por “todas as remunerações”, ocorrida quando da tramitação do projeto de lei no Senado Federal, não seria alteração substancial a ensejar o retorno da proposição à Câmara dos Deputados, nos termos do art. 65 da Constituição.⁶¹⁶

Finalmente, ressalte-se que, por mais absurda que possa ser uma inconstitucionalidade, se a lei pretensamente viciada foi publicada e encontra-se vigente, é fato que ela passou pelo crivo do processo legislativo, em que há um controle preventivo de constitucionalidade. Este, como é cediço, tem a finalidade de evitar que normas inconstitucionais ingressem no ordenamento jurídico.

Com fulcro no art. 58 da Carta Maior,⁶¹⁷ na esfera federal, este controle é realizado, primeiramente, pelas comissões da Câmara dos Deputados e do Senado Federal (em especial a

magistério. Decisões judiciais controversas. Alegações de inconstitucionalidade formal e material. Formal: lei complementar. Desnecessidade. Natureza da contribuição social. § 5º, do art. 212 da CF que remete só à lei. Processo legislativo. Emenda de redação pelo Senado. Emenda que não alterou a proposição jurídica. Folha de salários - remuneração. Conceitos. Precedentes. Questão *interna corporis* do Poder Legislativo. Cabimento da análise pelo tribunal em face da natureza constitucional. Inconstitucionalidade material: base de cálculo. Vedação do art. 154, I da CF que não atinge esta contribuição, somente impostos. Não se trata de outra fonte para a seguridade social. imprecisão quanto a hipótese de incidência. A CF quanto ao salário-educação define a finalidade: financiamento do ensino fundamental e o sujeito passivo da contribuição: as empresas. não resta dúvida. Constitucionalidade da lei amplamente demonstrada. Ação declaratória de constitucionalidade que se julga procedente, com efeitos *ex-tunc*”. (ADC 3, Relator Min. Nelson Jobim, Tribunal Pleno, julgado em 01/12/1999, DJ 09/05/2003).

⁶¹⁵ “§4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I”.

⁶¹⁶ “Art. 65. O projeto de lei aprovado por uma Casa será revisto pela outra, em um só turno de discussão e votação, e enviado à sanção ou promulgação, se a Casa revisora o aprovar, ou arquivado, se o rejeitar. Parágrafo único. Sendo o projeto emendado, voltará à Casa iniciadora”. Ou seja, o Senado ou a Câmara funcionam como Casa revisora ao apreciar projeto de lei originário da outra Casa e por ela aprovado. Os parlamentares podem fazer mudanças de mérito no texto da matéria, caso em que o projeto retorna à outra Casa para exame das alterações introduzidas. A matéria aprovada sem modificações no mérito ou apenas com modificações de redação pela Casa revisora é enviada à sanção presidencial ou à promulgação”.

⁶¹⁷ “Art. 58. O Congresso Nacional e suas Casas terão comissões permanentes e temporárias, constituídas na forma e com as atribuições previstas no respectivo regimento ou no ato de que resultar sua criação. §1º - Na constituição das Mesas e de cada Comissão, é assegurada, tanto quanto possível, a representação proporcional dos partidos ou dos blocos parlamentares que participam da respectiva Casa. §2º - Às comissões, em razão da matéria de sua competência, cabe: I - discutir e votar projeto de lei que dispensar, na forma do regimento, a competência do Plenário, salvo se houver recurso de um décimo dos membros da Casa; II - realizar audiências públicas com entidades da sociedade civil; III - convocar Ministros de Estado para prestar informações sobre assuntos inerentes a suas atribuições; IV - receber petições, reclamações, representações ou queixas de qualquer pessoa contra atos ou omissões das autoridades ou entidades públicas; V - solicitar depoimento de qualquer autoridade ou cidadão; VI - apreciar programas de obras, planos nacionais, regionais e setoriais de desenvolvimento e sobre eles emitir parecer. [...]”.

Comissão de Constituição e Justiça e Redação da Câmara e a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado⁶¹⁸).

Além disso, o controle preventivo também pode ser realizado pelo Chefe do Poder Executivo, mediante o poder de veto, na esteira do que dispõe o art. 66, § 1º, da Constituição.⁶¹⁹ O veto jurídico ocorrerá se o Presidente da República se deparar com um projeto de lei inconstitucional. Se contrário ao interesse público, o veto será denominado político.

É por isso que consideramos muito frágil a doutrina que admite a rejeição da aplicação de uma lei por membros do Poder Executivo, sob o fundamento de que estaria referido ato normativo eivado de uma inconstitucionalidade “flagrante”. Não se pode perder de vista que, para a norma legal estar vigente e eficaz, ela passou por todo o trâmite dentro do Poder Legislativo e pelo aval do próprio Poder Executivo, o que, em alguma medida, contribui para negar ou ao menos mitigar a possibilidade da existência de um vício que seja verdadeiramente manifesto.

Destarte, por entendermos que o critério de identificação de uma lei “manifestamente inconstitucional” é falho, que não garante o controle das decisões administrativas que pretendam afastar leis devidamente aprovadas pelo Poder Legislativo, por um imperativo de segurança jurídica e em respeito à separação dos poderes, não compactuamos dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que defendem tal possibilidade.

Na realidade, somente será possível a flexibilização de nosso entendimento nos casos em que os vícios graves constantes da lei digam respeito à agressão direta aos direitos fundamentais do contribuinte, sem que esse tenha tempo hábil para se socorrer do Poder Judiciário. É o que iremos discorrer no próximo tópico.

⁶¹⁸ O artigo 32, III do Regimento Interno da Câmara dos Deputados, criou a Comissão de Constituição e Justiça e de redação, estabelecendo seu campo temático e sua área de atividade em aspectos Constitucionais, legais, jurídicos, regimentais e de técnicas legislativas de projeto, emendas ou substitutivos sujeitos a apreciação da Câmara ou de suas Comissões para efeito de admissibilidade e tramitação. Já o artigo 101 do Regimento Interno do Senado Federal prevê a existência das Comissões de Constituição e Justiça e Cidadania, com competência para opinar sobre a constitucionalidade dos atos normativos que lhes forem submetidos.

⁶¹⁹ “Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará. §1º - Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto. §2º - O veto parcial somente abrangerá texto integral de artigo, de parágrafo, de inciso ou de alínea. §3º - Decorrido o prazo de quinze dias, o silêncio do Presidente da República importará sanção. §4º - O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores, em escrutínio secreto. §5º - Se o veto não for mantido, será o projeto enviado, para promulgação, ao Presidente da República. §6º Esgotado sem deliberação o prazo estabelecido no §4º, o veto será colocado na ordem do dia da sessão imediata, sobrestadas as demais proposições, até sua votação final. §7º - Se a lei não for promulgada dentro de quarenta e oito horas pelo Presidente da República, nos casos dos §3º e §5º, o Presidente do Senado a promulgará, e, se este não o fizer em igual prazo, caberá ao Vice-Presidente do Senado fazê-lo”.

3.3.2.3. Direitos e garantias fundamentais: a aplicabilidade imediata

Prescreve a Constituição da República de 1988 que “*as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata*” (art. 5º, §1º). Deve-se ressaltar que, além dos direitos constantes do rol do art. 5º, tem-se considerado que a “aplicabilidade direta” também deve ser estendida aos direitos sociais arrolados no art. 7º da Carta.⁶²⁰

Diante desse quadro, merece exame apartado a hipótese da inconstitucionalidade material da lei por ofensa a um direito fundamental. Isso porque a despeito de a força normativa da Constituição não se restringir à aplicabilidade imediata dos direitos e garantias fundamentais, a Carta Maior deu especial relevo à aplicabilidade desses direitos, razão pela qual é imperiosa a verificação se isso tem influência em nosso objeto de estudo.

GOMES,⁶²¹ citando PAULO OTERO, afirma que o dispositivo constitucional que determina a aplicabilidade imediata dos direitos e garantias fundamentais pretende robustecer a sua força jurídica. A Constituição reafirma o caráter jurídico e não proclamatório, preceptivo e não programático das normas sobre direitos, liberdades e garantias. Nesse caminho, a eficácia dos direitos ora tratados é retirada imediatamente da Carta Cidadã, independentemente da vontade do legislador infraconstitucional. Por isso, pode-se considerar que tais direitos possuem um maior vigor constitucional.

Em face da aplicabilidade imediata dos direitos e garantias fundamentais, a professora mineira chega a considerar que, nesse caso, o “poder de rejeição” se transforma em “dever de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa.⁶²² Mas apresenta a seguinte ponderação:

⁶²⁰ Embora reconheçamos que haja certa divergência doutrinária, a melhor doutrina trata os direitos sociais como fundamentais. Por todos: “em que pese a circunstância de que a situação topográfica do dispositivo poderia sugerir uma aplicação da norma contida no art. 5º, § 1º, da CF apenas aos direitos individuais e coletivos (a exemplo do que ocorre com o § 2º do mesmo artigo), o fato é que este argumento não corresponde à expressão literal do dispositivo, que utiliza a formulação genérica ‘direitos e garantias fundamentais’, tal como consignada na epígrafe do Título II de nossa Lex Suprema, revelando que, mesmo em se procedendo a uma interpretação meramente literal, não há como sustentar uma redução do âmbito de aplicação da norma a qualquer das categorias específicas de direitos fundamentais consagradas em nossa Constituição” (SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 274).

⁶²¹ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 200-201.

⁶²² GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 203.

a interpretação a ser dada, nesse particular, relativamente às normas constitucionais respeitantes aos direitos fundamentais, não pode ser demasiada extensiva, decorrência da própria natureza excepcional do poder/dever que se pretende legitimar. Ora, não se pode mesmo perder de vista que “o poder de rejeição de leis inconstitucionais” pela autoridade administrativa [...] não é ordinário, muito menos inerente à função administrativa a qual se visa, em últimos termos, concretizar eficazmente. Assim, também para o caso peculiar do “dever de rejeição”, levado a efeito para salvaguardar os [direitos, liberdades e garantias], sob pena de em últimos termos macular o princípio constitucional da separação dos poderes e, ato contínuo, a competência constitucional dos tribunais em matéria de fiscalização da constitucionalidade e de proteção dos direitos fundamentais. [...] Assim, [...] considerar-se-ão [...] apenas os direitos fundamentais formalmente constitucionais, isto é, aqueles que possuem assento constitucional.⁶²³

Além do *locus* constitucional, para se admitir que a agressão aos direitos e garantias fundamentais justifique o poder de rejeição da lei inconstitucional pelo Poder Executivo é necessário que tais direitos pressuponham uma atitude de respeito por parte do Estado e dispense o auxílio da lei infraconstitucional para dar definição ao conteúdo do referido direito. Deverá o preceito constitucional ser autoaplicável e autossuficiente.⁶²⁴

Ademais, não é qualquer inconstitucionalidade que sustenta o dever de rejeição das leis restritivas dos direitos e garantias fundamentais. A afronta deve ser grave e ostensiva, de modo que a eventual execução da lei pela autoridade ou aplicação pelo julgador administrativo implique em agressão ao núcleo essencial dos direitos, a gerar uma restrição insuportável à dignidade da pessoa humana.⁶²⁵

ALBERTO XAVIER afirma que a doutrina europeia, majoritariamente desfavorável à possibilidade de que o Poder Executivo se recuse à aplicação de leis, apenas admite a possibilidade em casos excepcionais, quando a lei tenha violado, de modo grave e evidente, o núcleo essencial dos direitos fundamentais constantes de normas constitucionais diretamente aplicáveis e exequíveis por si mesmas ou então que enferme de vícios tão graves que se possa alegar sua inexistência jurídica.⁶²⁶

⁶²³ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 208.

⁶²⁴ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, p. 213. Por isso é que na maior parte dos casos serão direitos da modalidade “de defesa”, isto é, de direitos que demandam tão somente uma atitude abstencionista por parte do Estado, tais como o direito à vida, à liberdade, à igualdade, à propriedade e à segurança. Os direitos “prestacionais”, como os sociais (à educação, à saúde, ao trabalho, ao esporte), pressupõem uma conduta comissiva do Estado e sua concretização demandam participação do legislador infraconstitucional, que tem uma liberdade de conformação maior.

⁶²⁵ GOMES, Ana Cláudia Nascimento. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002, pp. 219-221.

⁶²⁶ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, 2005, p. 75.

Já nos referimos a duas situações que, a nosso ver, ensejariam a não aplicação da lei inconstitucional pelo Executivo. É o caso de uma lei ordinária que ofendesse o núcleo essencial do direito à vida, prevendo a condenação à morte de todos os indivíduos que fraudassem a Administração Tributária, a despeito do que dispõe o art. 5º, *caput*, e inciso LXVII, da Constituição. Causaria a mesma repugnância uma lei dispondo que poderia o Fisco, por seus Auditores Fiscais, violar o domicílio de seus contribuintes, em total afronta ao que reza o art. 5º, XI, da Carta Maior.

Nesses casos, excepcionalíssimos, admite-se que a autoridade administrativa responsável pela execução da lei, reputando-a inconstitucional, se recuse a aplicá-la. Isso porque, caso dê aplicação, a supressão ao direito fundamental em tela será imediata e irremediável, na medida em que o cidadão poderá ser sancionado com a perda da própria vida.

Apesar da dificuldade de alguma Casa Legislativa aprovar normas legais com tais absurdas previsões, não se pode negar a possibilidade de que isso ocorra, sendo certo que a Administração Pública não poderia dar cumprimento a leis inconstitucionais dessa natureza, em prejuízo grave a um direito fundamental.

Mas é preciso que, além de extraordinárias, as mencionadas hipóteses estejam atreladas à impossibilidade de exame do Poder Judiciário, gerando, conseqüentemente, no cerceamento definitivo e irrecuperável do direito fundamental respectivo. Ou melhor: são casos excepcionais em que os efeitos da decisão administrativa representarão na efetiva supressão do direito fundamental, sem que haja tempo de o ofendido buscar a tutela jurisdicional.

Exemplificando, um determinado conselho tributário está diante de um caso que poderia resultar em uma ofensa à dignidade da pessoa humana e ao direito de propriedade, com a tributação com efeito de confisco. Suponhamos que a manutenção da autuação fiscal, tal como realizada implique, invariavelmente, na expropriação de todos os bens da pessoa, causando-lhe a insolvência e deixando-a a beira da pobreza extrema.

Sabe-se que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que não se deve analisar apenas um tributo singularmente para verificar se ele possui ou não o efeito confiscatório. O caráter confiscatório do tributo deve ser verificado em função do sistema, do conjunto dos encargos tributários.⁶²⁷

⁶²⁷ “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de um determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico – financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta

É certo que a proibição do confisco é princípio erigido ao *status* constitucional, previsto no artigo 150, IV, da Constituição da República, que estabelece que “*sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] utilizar tributo com efeito de confisco*”.

Indaga-se, então: estando o julgador administrativo defronte um caso em que a autuação fiscal impugnada representará, indubitavelmente, no confisco da propriedade do contribuinte, haveria a possibilidade de rejeitar a aplicação *in concreto* da norma tributária?

Entendemos que não. Isso porque, apesar de se poder vislumbrar a ofensa direta a direitos fundamentais do contribuinte, este tem diversos remédios constitucionais e legais, como o mandado de segurança e ações declaratórias e anulatórias, para poder salvaguardar seus direitos. O simples de fato de ter apresentado uma impugnação fiscal, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário, o possibilitaria de bater às portas do Poder Judiciário para pleitear seus direitos.

O exemplo é para demonstrar que, a nosso sentir, não basta a ofensa ao direito fundamental. Além da necessidade de que a norma inconstitucional incorra em vício grave e evidente, por violação a direitos fundamentais, é fundamental que inexista tempo hábil ou qualquer possibilidade de o cidadão se socorrer do Poder Judiciário. É dizer, se a autoridade administrativa der fiel cumprimento à malfadada lei, suprimirá, sem volta, direitos fundamentais daquela pessoa.

Só e somente assim, nessas circunstâncias extremas, é que admitimos que uma lei manifestamente inconstitucional seja afastada pela autoridade administrativa.

configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte” (ADI 2.010 MC/DF - Tribunal Pleno, Relator Min. Celso de Mello, Julgamento 30/09/1999, DJ de 12/04/2002).

CONCLUSÕES

1. Ao longo da história, as normas processuais fiscais brasileiras sempre apresentaram um caráter assistemático e lacunoso. Apesar do evidente progresso alcançado pelo direito tributário material, principalmente após a codificação, o direito processual administrativo não o acompanhou a contento, carecendo, até os dias atuais de uma ampla sistematização de caráter científico, visando a um funcionamento mais articulado e orgânico, nas diversas fases procedimentais.

1.1. Por outro lado, apesar de não existir um Código de Processo Tributário ou uma lei orgânica de caráter nacional, o direito processual tributário brasileiro consagrou-se como importante ramo jurídico, demandando aplicação de princípios e regras específicas, tudo como forma de garantia do cidadão-contribuinte.

2. As características da sociedade de risco como a ambivalência, a incerteza e a descrença na força normativa do Direito, geram questionamentos acerca dos princípios jurídicos até então tidos como sólidos, como a segurança jurídica, a capacidade contributiva, a igualdade e a própria legalidade. Nesse cenário de alta complexidade social e econômica mostra-se fundamental se prestigiar a previsibilidade das relações humanas, notadamente nas relações Estado-cidadãos, possibilitando reforço à segurança jurídica e, por conseguinte, proporcionando estabilidade no ambiente social.

2.1. Faz-se mister a busca por novos princípios para fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre o Estado e a sociedade, motivo pelo qual tem se dado destaque para princípios como o da solidariedade, o da transparência e proporcionalidade. Nesse contexto, também o agir da Administração Pública deve ser alterado para que ela possa dar resposta satisfatória às demandas sociais.

2.2. Com a finalidade de lidar com a complexidade da sociedade de risco, a procedimentalização da atividade estatal, com a criação de mecanismos para a participação do cidadão na tomada de decisões, é medida que se torna indispensável. Dado o caráter técnico das questões surgidas no âmbito da sociedade de risco, a procedimentalização do decidir da Administração permite a participação de especialistas e técnicos, sem os quais se torna impossível para o cidadão comum compreender temas como os referentes à energia nuclear, à proteção do meio ambiente e sua compatibilização com os padrões de existência do homem, ao terrorismo, etc. Com o crescimento das atividades entregues ao Estado-Administração no último século, foi necessário criar mecanismos democráticos para que a Administração pudesse

desenvolver suas atividades, que vão, na maioria dos casos, interferir no exercício do direito por parte dos administrados.

2.3. Um processo administrativo transparente, acessível aos cidadãos, que permita acompanhar a tomada de decisão administrativa e que mesmo na presença de incertezas e controvérsias permitam aferir que a decisão se mostra racional e justa, tende a minimizar a insegurança jurídica e os riscos de violação aos direitos e garantias individuais.

2.4. A principal função da procedimentalização da atividade administrativa consiste na atribuição de legitimidade às atuações do Estado que produzem efeitos na esfera jurídica dos cidadãos. Além da legitimidade abstrata do exercício do poder, o Estado Democrático de Direito demanda uma legitimação concreta, a qual é alcançada por meio da procedimentalização de determinadas atuações estatais ou da existência de processos de controle de tais atividades, com a viabilização da participação dos administrados na produção de alguns atos a serem praticados pelas autoridades administrativas, os quais venham a interferir em sua esfera jurídica.

2.5. O processo administrativo surge como um fórum para a legitimação da decisão, haja vista que os dados que emergem no curso do procedimento (e a própria participação das partes) permitem saber se a decisão é correta e se o poder foi exercido de acordo com as finalidades apontadas na lei. Assim, do debate dialético havido no processo emerge uma nova imperatividade, aquela que se apresenta como o resultado do confronto de diversos interesses, direitos e deveres, superando-se a ideia pura e simples de imperatividade unilateral.

2.6. Aliado ao fato de que o processo é instrumento legitimador da atividade administrativa, o processo administrativo tributário é um meio pelo qual se obtém interpretação da norma legal, para reformar ou confirmar o ato impugnado, com o escopo de manter ou alterar a obrigação tributária. Os órgãos julgadores administrativos fiscais caracterizam-se por sua especialização técnica e por possuir melhores elementos para apreciação de situações de fato e dados técnicos para o pleno conhecimento da situação objeto do litígio. Justamente por isso, o acatamento das decisões administrativas fiscais deve ser fruto de uma aceitação voluntária, influenciada pela credibilidade no exercício da função judicante desenvolvida por esses órgãos, sendo imperioso que, através do processo administrativo, os contribuintes tenham as mesmas garantias e chances de sucesso em relação à esfera judicial.

2.7. A opção da discussão do crédito tributário pela via administrativa é desejável, devendo ser objeto de investimentos pela Administração Pública, enfatizando-se a efetividade e confiabilidade do procedimento administrativo, elevando seus atrativos de gratuidade e

informalismo. Processo administrativo tributário é um espaço conferido para o exercício da cidadania, onde se busca alcançar os fins do Estado de Direito: segurança jurídica e legitimidade na relação entre Administração e administrado. Ao elevar o processo administrativo para a Constituição da República de 1988 (art. 5º, inciso LV), equiparando-o ao judicial, reconhecendo sua obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório, além da razoabilidade e dos meios que garantam celeridade na tramitação, o constituinte deu a ele *status* de função judicante, cuja valorização inegavelmente o coloca como meio de acesso à ordem jurídica justa. É por isso que o processo administrativo tributário é um direito dos contribuintes e não uma concessão da Administração Pública.

2.8. Sendo indispensável a valorização do processo administrativo fiscal, deve ser garantida a independência técnica do órgão responsável pela revisão dos atos administrativos tributários, assegurando que suas decisões serão pautadas pela realização da legalidade e o cumprimento, pela Administração Fazendária, das decisões proferidas no processo, repudiando-se, assim, o seu questionamento pelo próprio Fisco, seja internamente, por via do recurso hierárquico, seja externamente, perante o Poder Judiciário.

3. As medidas tomadas pela Fazenda Pública no sentido de contestar as decisões de seus próprios órgãos judicantes, como a tentativa de ingresso judicial para anular ou reformar essa decisão ou manejando o recurso hierárquico à autoridade pretensamente superior, abalam a confiança do contribuinte, desprestigiam o processo administrativo, contribuem para insegurança e incrementam a litigiosidade, em prejuízo do próprio Estado Democrático de Direito.

3.1. O recurso hierárquico no processo administrativo fiscal mostra-se incoerente, por ser, ao mesmo tempo, um instrumento de proteção aos interesses gerais da Fazenda, mas que compromete a segurança das relações entre o Fisco e o contribuinte. Se a decisão administrativa é resultado de um procedimento em contraditório, sendo proferida por um órgão técnico e paritário, não há justificativa para submetê-la à autoridade hierarquicamente superior. Tal expediente introduz insegurança nas relações processuais e abala o princípio da proteção da confiança do contribuinte.

3.2. Em regra, portanto, o recurso hierárquico é inadmissível no âmbito do processo tributário administrativo se o seu objetivo for a *reforma* da decisão recorrida. Independentemente de previsão legal do seu cabimento, tal conduta por parte da Administração Fazendária é contrária à moralidade administrativa. Admitir que, após todo o trâmite do processo administrativo fiscal, vencida a Fazenda Pública e submetida a questão ao Chefe do

Poder Executivo ou outra autoridade monocrática, esta aprecie o mérito da questão e reverta a decisão, com ampla margem de discricionariedade, é declarar a inutilidade do processo fiscal e dos órgãos técnicos de julgamento.

3.3. Mais que o efeito jurídico, a possibilidade de interposição de um recurso hierárquico para uma nova análise da lide por uma autoridade política gera um efeito psicológico: sensação de insegurança e desconfiança do contribuinte no processo administrativo, que se trata de garantia constitucional e deve ser prestigiado.

3.4. O cabimento do recurso ao superior hierárquico é excepcionalíssimo, admitindo-se tão somente com o escopo e o limite no reparo de nulidades. Destaque-se a diferença: o controle não se exerce *no* processo administrativo fiscal, mas *sobre* ele. Essa possibilidade se equaciona de forma razoável com o controle de legalidade dos atos administrativos, e o poder de autotutela da Administração.

4. A decisão definitiva proferida em instância administrativa tem, em relação ao Fisco, força vinculatória, equivalente à da coisa julgada, principalmente quando gerou um direito subjetivo para o contribuinte. A decisão administrativa reveste-se de legalidade e legitimidade, não se admitindo que a ela seja analisada judicialmente em função de suposto erro na aplicação da lei ou que acarrete suposta lesão ao patrimônio público. Se assim se considerar, qualquer decisão contrária ao Fisco poderá ser reformada pelo Poder Judiciário, o que deixaria o contribuinte em absurda situação de incerteza jurídica, acarretando, ainda, o esvaziamento das funções dos tribunais administrativos.

4.1. No Estado Democrático de Direito, o direito à segurança jurídica deve ser pleno, compreendendo a continuidade das normas jurídicas, a estabilidade das situações constituídas e a certeza jurídica que se estabelece sobre situações anteriormente controvertidas, não comportando interpretações restritivas. Por isso, deve ser afastada a iniciativa da Fazenda Pública perante o Poder Judiciário para anulação de decisão administrativa a ela contrária, sob pena de instauração de um estado de insegurança absoluta para os administrados.

4.2. A Fazenda não pode ir a juízo pedir anulação de decisão administrativa a ela contrária, uma vez que se trata de matéria vinculada que não pode ficar adstrita à mera conveniência do Poder Executivo, constituindo violação ao princípio da moralidade, previsto no art. 37 da Constituição da República. A moralidade administrativa tem grande importância para proteção da confiança do administrado, por ter como escopo, além da conduta da Administração de acordo com a ética, que prevaleça um estado de confiabilidade e estabilidade nas relações entre a Fazenda e os contribuintes. Na relação de administração o princípio da boa-

fé consubstancia *dever* de comportamento leal e honesto. A peculiaridade do vínculo jurídico entre contribuinte e Estado deve ser levada em consideração, de molde a não se frustrar expectativas legítimas.

4.3. Sob o ponto de vista lógico-formal, não há como se instaurar a relação jurídico-processual na pretensa ação da Fazenda Pública seja pela ausência de réu, seja pela inexistência de condições da ação. Os Conselhos de Contribuintes não têm personalidade jurídica própria, já que estão integrados na estrutura administrativa da pessoa política como típicos órgãos da Administração Tributária. Não há como se cogitar a possibilidade de a Fazenda Pública, na pessoa de seu procurador, ir a Juízo pedir a anulação ou reforma de decisão administrativa, pois o órgão que decide administrativamente é o mesmo que ingressaria em Juízo, já que ambas as repartições pertencem ao Ministério da Fazenda (ou secretarias dos Estados-Membros e Municípios, em simetria à organização federal), órgão do Poder Executivo.

4.4. O Decreto nº 70.235/72, recepcionado pela Constituição da República de 1988 com *status* de lei ordinária, que rege o processo administrativo fiscal, expressamente veda esse ingresso em Juízo pela Fazenda, dispondo que a autoridade deve exonerar o contribuinte em caso de decisão definitiva desfavorável (art. 45). Além disso, o lançamento tributário (art. 142, do Código Tributário Nacional) apresenta-se como um ato administrativo particular, sujeito a uma atividade plenamente vinculada, com regime específico, de competência privativa do Poder Executivo. Não pode o Poder Judiciário, a seu critério, ressuscitar o crédito tributário, já extinto pela autoridade competente para fazê-lo.

4.5. A impropriamente chamada “coisa julgada administrativa” constitui um forte fundamento contrário à tese da possibilidade do exame da constitucionalidade de lei pelos Conselhos de Contribuintes. Supondo que um órgão julgador afaste a aplicação de determinada norma no processo administrativo, ao argumento de sua inconstitucionalidade, e anule um lançamento tributário, a Fazenda Pública restará impedida de discutir tal decisão no âmbito judicial, o que geraria, a nosso ver, incongruências no sistema, dado ao fato de que a própria Corte Constitucional pode, posteriormente, entender pela constitucionalidade da referida norma em que se baseou a autuação fiscal.

5. É por demais perigoso à ordem constitucional que membros do Poder Executivo deixem de aplicar leis, devidamente aprovadas pelo Legislativo, sob o fundamento de sua inconstitucionalidade. Admitir posicionamento diverso seria desvirtuar as funções dos poderes constitucionalmente outorgados, causando, seguramente, instabilidade jurídica no exame do contencioso administrativo, em razão das divergências possivelmente existentes.

5.1. Por um imperativo de segurança jurídica, a própria Constituição da República de 1988 estabelece os instrumentos legítimos para o controle da constitucionalidade dos atos normativos, sendo certo que a desobediência a leis presumidamente constitucionais pelo Poder Executivo, por óbvio, não corresponde a um dos referidos mecanismos de controle.

5.2. Não se pode compreender o princípio da separação dos poderes constitucionalmente consagrado se não se tiver em vista, além de seus fundamentos e suas raízes históricas, essa dimensão positiva que orienta a distribuição de competências constitucionais. As autoridades administrativas, ainda que dotadas de uma alta especialização técnica, como é o caso dos julgamentos tributários, não foram funcionalmente concebidas para o exercício do controle da constitucionalidade das leis.

5.3. É certo que a todos os cidadãos e órgãos políticos e administrativos participam do processo de interpretação e aplicação da Constituição. Todavia, somente os membros do Poder Judiciário apresentam as garantias institucionais necessárias para praticar um ato extremamente grave, qual seja, o de negar, oficialmente, aplicação a uma norma vigente, aprovada pelo Poder Legislativo.

5.4. Os Conselhos de Contribuintes não podem, à míngua da necessária competência funcional, negar vigência a leis, prerrogativa reservada pela Carta Política à função revisora do Poder Judiciário, a quem incumbe, com ares de inquestionável exclusividade, a gravíssima tarefa de declarar a invalidade das leis que, direta ou indiretamente, violarem a Constituição da República, ou mesmo quaisquer outras normas jurídicas hierarquicamente mais elevadas.

5.5. Não exercer o controle de constitucionalidade abrange tanto a impossibilidade de manifestação acerca da constitucionalidade de leis e atos normativos, quanto o fato de deixar de aplicar as normas jurídicas em determinados casos. O efeito prático gerado é o mesmo: insegurança jurídica. Inexiste diferença ontológica entre a declaração de inconstitucionalidade e a decisão que afasta norma legal formalmente válida, ao argumento de que estaria em desconformidade com a Carta Fundamental.

5.6. A ampla defesa não é princípio absoluto, sendo regido por diversas regras que estabelecem os limites dentro dos quais há de ser exercido. A questão se refere, em última análise, à existência ou não de competência da Administração judicante para apreciar a matéria de inconstitucionalidade de lei em que baseou o lançamento tributário.

5.7. A quase totalidade dos órgãos administrativos judicantes, em todas as esferas e instâncias, atualmente, tem julgado pela prevalência da tese da impossibilidade da apreciação

da constitucionalidade de ato normativo pelo Poder Executivo. Na maioria dos casos, os julgados se fundam nos próprios mandamentos legais de cada tribunal administrativo.

5.8. Por outro lado, quando diante de um decreto ou norma complementar é dever da autoridade fiscalizar sua legalidade e constitucionalidade. Por isso é que ao dizer que os órgãos do Poder Executivo não têm competência para decidir se uma lei é (ou não) inconstitucional, deve-se ter o cuidado de lembrar que o controle da constitucionalidade não é possível quando se referir a leis e atos normativos de mesma hierarquia de lei. Se o julgador administrativo identificar que um decreto, uma portaria, normas complementares ou outras prescrições administrativas, ofendem um comando constante de uma lei ordinária ou da própria Constituição da República, justamente em observância ao princípio da legalidade, deve afastá-lo por ilegal ou inconstitucional.

6. Deve-se reconhecer, contudo, que, em que pese de todos os fundamentos contrários à possibilidade de que o Poder Executivo deixe de aplicar um ato normativo (leia-se: lei em sentido formal e material) quando entender que este está eivado de inconstitucionalidade, como a segurança jurídica, o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, corolário da legalidade e da separação dos poderes, de forma excepcional e extraordinária, é admissível um poder de rejeição de leis inconstitucionais. A rejeição administrativa da lei deve apresentar-se como realmente necessária à preservação da Constituição. Por isso, apenas quando se afigurar ser medida exigível à juridicidade e à constitucionalidade da ação administrativa, pode se cogitar na legitimidade desse extraordinário comportamento.

6.1. Não são raras as situações em que o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade de determinada norma, em sede de controle difuso, tradicionalmente com efeitos apenas *inter partes*, e, conseqüentemente, gera expectativas aos contribuintes, submetidos à mesma tributação, que litigam ou pretendem litigar no processo administrativo fiscal. A resistência à recepção dos julgados dos tribunais pelas instâncias administrativas é questão intrincada e implica na tensão entre dois princípios gerais do Direito Tributário: o da vinculação do lançamento à lei formal e o da proteção da confiança do contribuinte na unidade do ordenamento tributário.

6.2. O modelo pátrio de controle de constitucionalidade das leis, apesar de baseado no sistema norte-americano, não adotou a solução do *stare decisis*, pelo qual as demais questões idênticas estão vinculadas ao precedente e devem receber o mesmo tratamento daquele caso decidido isoladamente pela Corte Constitucional. Todavia, além dos efeitos *inter partes*, a decisão proferida em controle difuso tem o condão de produzir o efeito extraprocessual de

elidir a presunção de constitucionalidade da lei. A decisão Plenária da Corte Constitucional, ao elidir a presunção de constitucionalidade passa não só a autorizar ao julgador administrativo que descumpra a legislação declarada inconstitucional, mas a obrigar que assim o faça, por força da moralidade administrativa e proteção à confiança do administrado.

6.3. A uniformização se faz necessária e urgente para prestigiar o processo tributário administrativo, que não pode ser visto como uma mera instância a ser percorrida, mas como um instrumento de pacificação social e redução da complexidade. O princípio da proteção da confiança implica na continuidade da ordem jurídica, na inviolabilidade do ordenamento legal, na confiabilidade, na previsibilidade, na segurança de orientação, associando-se, umbilicalmente, ao princípio da segurança jurídica, fruto do Estado de Direito. Essa confiabilidade do ordenamento jurídico e a previsibilidade das intervenções do Estado conduzem à proteção da confiança na continuidade da lei ou da norma.

6.4. Na medida em que a Administração Tributária desconsidera matéria pacificada pelo Poder Judiciário em favor do contribuinte, ofende o princípio da moralidade administrativa, o que implica na prática de ato ilícito, ensejando a responsabilização objetiva pelo Estado pelos danos decorrentes.

6.5. Após recente alteração regimental do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões proferidas pelas Turmas do STF ou do STJ em litígios individuais que sigam a metodologia dos arts. 543-B (repercussão geral) ou 543-C (recurso repetitivo), ambos do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas nos votos dos conselheiros. Os órgãos de julgamento tributário federais não podem, por força de norma regimental, ignorar os entendimentos emanados dos Tribunais Superiores, na esfera judicial.

6.6. O caráter objetivo dos acórdãos proferidos pelo Plenário do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade atingiu o seu ponto máximo com a sistemática de julgamento dos recursos extraordinários repetitivos, que, da forma delineada pelo art. 543-B do CPC, permite que a repercussão geral de questões constitucionais repetitivas seja reconhecida ou negada, de uma só vez, pelo STF, por meio da análise do recurso extraordinário paradigma; e que, uma vez reconhecida a repercussão geral da questão constitucional repetitiva, o STF passe à sua resolução, por meio do julgamento do mérito do recurso extraordinário escolhido como paradigma.

6.7. Mesmo nos julgamentos, anteriores a três de maio de 2007, sem, portanto, os atributos da repercussão geral, realizados pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade e sem posterior resolução senatorial, podem ser havidos como

objetivos e definitivos, espraiando efeitos para todos, sendo plenamente hábeis a elidir a presunção da constitucionalidade da lei e a possibilitar que o conselheiro afaste referida norma no seio do processo administrativo fiscal. As decisões proferidas pelo STF, mesmo que fora da sistemática do art. 543-B do CPC, poderão, sim, ser consideradas como objetivas e vocacionadas à definitividade, desde que proferidas pelo Plenário da Corte.

7. Prescreve a Constituição da República de 1988 que as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata (art. 5º, §1º). Por isso, na hipótese da inconstitucionalidade material da lei por ofensa a um direito fundamental, admite-se que a autoridade administrativa responsável pela execução da lei, reputando-a inconstitucional, se recuse a aplicá-la. Mas isso deve se dar quando a ocasião implique na supressão ao direito fundamental, de forma imediata e irremediável. É dizer, além de extraordinária, é necessário que a violação grave e manifesta ao direito fundamental esteja atrelada à impossibilidade de exame do Poder Judiciário, gerando, conseqüentemente, no cerceamento definitivo e irrecuperável do direito em jogo. Ou melhor: são casos excepcionais em que os efeitos da decisão administrativa representarão na efetiva supressão do direito fundamental, sem que haja tempo de o ofendido buscar a tutela jurisdicional.

Com tais considerações, encerra-se este relatório de pesquisa, esperando ter contribuído para a problematização do tema e despertado interesse dos estudiosos para o aprofundamento dos debates envolvendo o fortalecimento do processo administrativo tributário, em especial do princípio da segurança jurídica, da moralidade administrativa, e da proteção da confiança dos administrados.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Francisco de Assis. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 398-438.
- ALVIM, Eduardo Pellegrini de Arruda. “Apontamentos sobre o Recurso Hierárquico no Procedimento Administrativo Tributário Federal”. In: FICHER, Octavio (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 31-44.
- AMARAL, Diogo Freitas do. *Conceito e Natureza do Recurso Hierárquico*. Coimbra: Almedina, 2005.
- AMARAL, Paulo Adyr Dias do. *Processo Administrativo Tributário – e o problema da supressão do contraditório*. 2ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ANDRADE, André Gustavo C. de. *Dimensões da interpretação conforme a Constituição*. Disponível em http://cgj.tjrj.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=d4d29181-ba2a-42f1-83da-fd93a5b86397&groupId=10136, acesso em 15/11/2011.
- ARANHA, Luiz Ricardo Gomes *et alii*. *Da Especialização da Justiça Administrativa*. Belo Horizonte: Imprensa Oficial, 1974.
- ATIENZA, Manuel. *El Sentido Del Derecho*. 2ª ed. Barcelona: Ariel, 2003.
- ÁVILA, Humberto. “Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes”. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 92-109, jan./jul. 2006.
- _____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. “Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social”. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BAPTISTA, Patrícia. “A tutela da confiança legítima como limite ao exercício do poder normativo da administração pública: a proteção das expectativas legítimas dos cidadãos como limite à retroatividade normativa”. *Revista de Direito da Câmara Municipal do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, v. 11, p. 15-44, jan./dez. 2007.
- _____. *Transformações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- BARROSO, Luís Roberto. *Temas de Direito Constitucional*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARBI, Celso Agrícola. *Comentários ao Código de Processo Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1975, 1º v., tomo I.

- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- _____. *Curso de Direito Constitucional*. 22ª edição, Malheiros Editores, São Paulo: 2010.
- BAUMAN, Zygmunt. *Modernidad Liquida*. Buenos Aires: Fondo de Cultura Económica, 2009.
- _____. *Modernidade e Ambivalência*. Trad. Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999.
- BECK, Ulrich. *Liberdade ou Capitalismo – Ulrich Beck conversa com Jorhannes Willms*. Trad. Luiz Antônio Oliveira Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2002.
- _____. *La Sociedad Del Riesgo Global*. Trad. Jesús Alborés Rey. Madrid: Siglo Veintiuno de España Editores, 2002.
- _____. “Autodissolução e auto-risco da sociedade industrial: o que significa?” In: GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Trad. Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997.
- BERLINI, Antonio. “Per un Miglior Funzionamento della Guistizia Tributaria”. In: *Scritti Scelti di Diritto Tributario*. Milano: Giuffré, 1990.
- BERNARDES, Flávio Couto. “Aspectos Polêmicos do procedimento tributário administrativo”. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH*. Belo Horizonte: Editora Fórum, nº 1, jan./jun. 2008, p. 71-84.
- BERNARDES JÚNIOR, José Alcione. *O controle jurisdicional do processo legislativo*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.
- BERTI, Giorgio. “Stato di diritto informale”. *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, nº 1, 1992.
- BINENBOJM, Gustavo. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- BITTENCOURT, Carlos Alberto Lúcio. *O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1968.
- BOBBIO, Norberto. *O futuro da democracia*. Trad. Marco Aurélio Nogueira, São Paulo: Paz e Terra, 2000.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 12. ed., revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BONILHA, Paulo Celso Bergstron. *Da prova no Processo Administrativo Tributário*. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997.
- _____. “Contraditório e Provas no Processo Administrativo Tributário (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita)”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo, Dialética, 1995.
- BORGES, José Alfredo. “Anotações acerca do Direito Processual Tributário Brasileiro”. In: *Revista Internacional de Direito Tributário*, vol. 1, jan/jun de 2004, Belo Horizonte, Del Rey, 2004, p. 175-204.
- BORGES, José Souto Maior. “Razoabilidade e equidade no Direito Tributário”. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 10, p. 99-105, jul./dez. 2008.

- _____. “Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo”, *Revista de Direito Tributário* n. 63. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 206.
- BOTALLO, Eduardo Domingos. “Possibilidade de revisão judicial de decisões administrativas contrárias à Fazenda Pública”. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 85, p. 286-289, 1999.
- _____. “Visão atual do Processo Administrativo Tributário”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I.
- BRITTO, Carlos Ayres. “O Regime Constitucional dos Tribunais de Contas”. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: Centro de Atualização Jurídica, v. I, nº 9, dezembro, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso 01/12/2011.
- BRITO, Edvaldo. “Ampla defesa e competência dos órgãos julgadores administrativos para conhecer de argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos que se fundamentem autuações”. In: *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 37-69.
- BUZAID, Alfredo. *Da Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1958.
- CALMES, Sylvia. *Du Principe de Protection de la Confiance Légitime en Droits Allemand, Communautaire et Français*. Paris: Dalloz, 2001.
- CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- CAMPOS, Ronaldo Cunha. *A ação de Execução Fiscal*, Rio de Janeiro: Aide, 1995.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. Tradução de António Menezes de Cordeiro. 3. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.
- _____. “Tópicos de um Curso de Mestrado sobre Direitos Fundamentais, procedimento, processo e organização”. *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, vol. LXVI, 1990.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. “Segurança jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais; competência dos Tribunais Superiores para fixá-las – Questões conexas”. In: *Efeito ex nunc e as decisões do STJ*. 2. ed. Barueri: Manole, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1995.
- _____. *Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência*, São Paulo: Saraiva, 1998.
- CARVALHO NETTO, Menelick de. “Requisitos paradigmáticos da interpretação jurídica sob o paradigma do Estado Democrático de Direito”. *Revista de Direito Comparado*. Belo Horizonte, v. 3, p. 473-486, mai. 1999.
- CASSONE, Vitorio. “Processo Administrativo Tributário”. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2002.

- CASTRO, José Nilo. *Hei de vencer*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.
- CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *Instituições de Direito Administrativo Brasileiro (Parte Especial)*, 2ª edição, II Volume, Editora Freitas Bastos, Rio de Janeiro: 1938.
- _____. *Tratado de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1942, v. II.
- _____. “Parecer”, *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, Ano XXIII, Rio de Janeiro; 1965.
- COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. “A impossibilidade de existência de norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro”. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 245-285, jan./jun. 2006.
- _____. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- _____. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 180-191.
- CHEVALLIER, Jacques. *L'État post-moderne*, 2ª ed., Droit et Société, série politique, v. 35, Paris: LGDJ, 2004.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Principios de Derecho Procesal Civil*. Ed. Reus, Madrid: 1977, v. I.
- COSTA, Alcides Jorge. “Algumas Considerações a Propósito do Anteprojeto de Lei sobre Contencioso Administrativo Fiscal”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – RPGE* nº 12, jun./1978, São Paulo, p. 353-365.
- _____. *Da extinção das obrigações tributárias*. São Paulo: Edusp, 1991.
- COUTO E SILVA, Almiro. “O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (lei n. 9.784/99)”. *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte, n. 6, p. 7- 59, jul./set. 2004.
- DELGADO, José Augusto. “Reflexões sobre o Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 79-113.
- _____. “Princípio da Segurança Jurídica. Supremacia Constitucional”. Palestra proferida no XXI Congresso Brasileiro de Direito Constitucional . *O Direito Constitucional do Século XXI*. 21 de maio de 2005. Disponível em: <bdjur.stj.gov.br> Acesso em: 04 mar. 2011.
- _____. “A imprevisibilidade das decisões judiciais”. *Revista Internacional de Direito Tributário*, v. 8, jul./dez. 2007, Belo Horizonte: Del Rey.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. “Justiça Prospectiva no Imposto sobre a Renda”. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 163-203, jan./jun. 2006.

- _____. “O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 10. São Paulo: Dialética, 2006, p. 336-358.
- _____. “Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, 100, p. 65-80, jan. 2004.
- _____. “A Praticidade, a Substituição Tributária e o Direito Fundamental à Justiça Individual”. In: FISCHER, Octavio Campos (Org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 261-277.
- _____. “Justiça Prospectiva no Imposto Sobre a Renda”. *Revista Internacional de Direito Tributário* n. 5. Belo Horizonte: Del Rey, p. 163-202, 2006.
- _____. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. “Mutações, Complexidade, Tipo e Conceito, sob o Signo da Segurança e da Proteção da Confiança”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. “A irretroatividade do Direito, a Proteção da Confiança, a Boa-fé e o RE nº 370.682-SC”, in ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, v. 11, Dialética, São Paulo: 2007.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*, v. IV, 1ª. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. “500 anos de Direito Administrativo Brasileiro”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 5, janeiro/fevereiro/março, 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 30 de novembro de 2011.
- DIAS, Maria Tereza Fonseca. *Direito administrativo pós-moderno*, Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.
- DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: Para uma Concretização do Princípio da Imparcialidade Administrativa como Parâmetro Decisório*, Coimbra: Almedina, 1996.
- DUTRA, Florivaldo de Araújo. *Motivação e controle do ato administrativo*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- FAGUNDES, Miguel Seabra. *O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário*. 1910. 7. ed. atual. por Gustavo Binenbojm. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- FAZZALARI, Elio. *Instituições de Direito Processual*, Tradução Elaine Nassif. Campinas: 2006.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. “Da função jurisdicional pelos Tribunais de Contas”. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*, Belo Horizonte, ano 3, nº 09, pp. 83-108, abr.-jun. 2005.

- _____. “Os Tribunais de Contas e o Exame de Constitucionalidade de Lei”. *Revista do Tribunal de Contas do Distrito Federal*, Brasília, v. 26, p. 33-53, jan./dez. 2000.
- _____. *Tribunais de Contas do Brasil: Jurisdição e Competência*. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
- _____. “A apreciação da constitucionalidade das normas pelos Tribunais de Contas”. *L&C: Revista de Licitações e Contratos*, v. 5, n. 51, p. 16-21, set. 2002.
- FERRAZ, Luciano. “Direito Administrativo”. In: MOTTA, Carlos Pinto Coelho (Org.). *Curso Prático de Direito Administrativo*. 3ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011, v. 3, p. 1-31.
- _____. *Direito municipal aplicado*. Belo Horizonte, Fórum, 2009.
- _____. “Segurança Jurídica Positivada: Interpretação, Decadência e Prescritibilidade”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º. 22, junho, julho, agosto, 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-22-JUNHO-2010-LUCIANO-FERRAZ.pdf>> Acesso em: 02/02/2012.
- _____. *Controle da administração pública: elementos para compreensão dos tribunais de contas*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.
- _____. *et alii*. “Segurança jurídica positivada na Lei Federal nº 9.784/99”. In: NOHARA, Irene Patrícia; MORAIS FILHO, Marco Antonio Praxedes (Org.). *Processo Administrativo – Temas Polêmicos da Lei nº 9.784/99*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010, v. 1, p. 120-140.
- _____. “Controle Consensual da Administração Pública e Suspensão do Processo Administrativo Disciplinar (SUSPAD) – A Experiência do Município de Belo Horizonte”. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*, v. 65, p. 13-19, 2007.
- _____. “Tribunais de Contas e o Controle dos Atos Administrativos”. *Fórum de Contratação e Gestão Pública*, v. 2, p. 97-105, 2006.
- FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- FERREIRA, Luiz Tarcísio Teixeira. “Princípios do Processo Administrativo e a Importância do Processo Administrativo no Estado de Direito”. In: FIGUEIREDO, Lúcia Valle (Coord.). *Comentários à Lei Federal de Processo Administrativo (Lei nº 9.784/99)*, Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 11-36.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. “Possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Coisa Julgada Tributária*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- _____. “O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de (Org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Administrativo e Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 417-433.
- FISCHER, Octavio Campos. “Recurso Hierárquico e Devido Processo Constitucional: o Processo Administrativo Tributário não Pertence à Administração Pública!”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 141, São Paulo: Dialética, 2007.
- FLORES, Antônio Carillo. “O Executivo e as Leis Inconstitucionais”. *Arquivos do Ministério da Justiça e Negócios Interiores*, Ano VII, n.º 30, Junho, Rio de Janeiro, 1949.

- FRANÇA, Vladimir da Rocha. “Considerações sobre o controle de moralidade dos atos administrativos”. *Revista dos Tribunais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 774, abr. 2000.
- FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. “As Garantias Jurídicas do Processo Administrativo”. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, nº 448, fev. 1973.
- FRATTARI, Raphael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNANDEZ, Tomas-Ramon. *Curso de derecho administrativo*. 10ª ed., V. II, Madri: Civitas, 2000.
- GASPARINI, Diógenes. *Direito Administrativo*. Editora Saraiva, São Paulo: 2000.
- GIDDENS, Anthony. *Mundo em Descontrole – O que a Globalização Está Fazendo de Nós*. Trad. Maria Luiza Borges. 4ª ed., Rio de Janeiro: Record, 2005.
- _____. “Risco, Confiança, Reflexividade”. In: GIDDENS, Anthony; GIDDENS, Anthony; BECK, Ulrich; LASH, Scott. *Modernização Reflexiva: Política, Tradição e Estética na Ordem Social Moderna*. Trad. Magda Lopes. São Paulo: Editora UNESP, 1997.
- GODOI, Marciano Seabra de. “Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo, 2005, v. 9, p. 396-410.
- _____. “A figura da fraude à lei tributária na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 79, p. 75-85, abr. 2002.
- _____. “Questões sobre Coisa julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 308-331.
- _____. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.
- GOMES, Ana Cláudia Nascimento. “Breves apontamentos sobre a legitimidade extraordinária do poder de rejeição de leis inconstitucionais pela autoridade administrativa”. *Revista MP Jurídico*. Ano II, número 10, julho/agosto/setembro de 2007.
- _____. *O Poder de Rejeição de Leis Inconstitucionais pela Autoridade Administrativa no Direito Português e no Direito Brasileiro*. Sergio Antonio Fabris Editor, Porto Alegre, 2002.
- GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e Teoria do Processo*, Rio de Janeiro: Aide, 1992.
- GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 1, Parte General, 7ª ed., Belo Horizonte: Del Rey e Fundación de Derecho Administrativo, 2003.
- GRECO, Marco Aurélio. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 676-683.
- GRIESBACH, Fabrício. “O Processo Administrativo Tributário como Garantia Fundamental: Inconstitucionalidade do Recurso Hierárquico”. In: FICHER, Octavio (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 45-61.

- GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria Geral do Processo*. 12ª ed., São Paulo: Malheiros, 1996.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. “Controle da Constitucionalidade pelo Poder Executivo”. In: DERZI, MISABEL (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 211-230.
- GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Problemas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1962.
- GUEDES, Demian. *Processo administrativo e democracia: uma reavaliação da presunção de veracidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- GUSTIN, Miracy Barbosa de Sousa; DIAS, Maria Tereza Fonseca. *(Re)Pensando a pesquisa jurídica – teoria e prática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e Democracia: Entre facticidade e validade*. vol. 1. Tradução de Flávio Bueno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.
- HENRIQUE, Walter Carlos Cardoso. “As Funções e Autonomia Atípicas dos Tribunais Administrativos – Breve Ensaio”. In: FIGUEIREDO, Lucia Valle (Coord.). *Processo Administrativo Tributário e Previdenciário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Processo Administrativo Tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 319-333.
- JARDIM, Carlos Henrique Caldeira. *A Incidência da Ampla Defesa e do Contraditório em Processos de Apreciação de Atos de Pessoal*. Portal do Tribunal de Contas da União. Disponível em: <www.tcu.gov.br>; acesso em 21/02/2012.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. “Considerações sobre 'Processo Administrativo Fiscal'”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 33, jun. 1998, São Paulo: Dialética.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral das Normas*. Trad. de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1986.
- _____. *A Democracia*. Trad. Ivone Castilho Benedetti *et al.* São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- _____. *Teoría General del Derecho y del Estado*, Imprenta Univesitária, Mexico, 1950.
- _____. *Teoria Pura do Direito*, v. 2, Trad. João Baptista Machado, 6ª ed., São Paulo: Martins Fontes, Sucessor, 1998.
- LACOMBE, Américo Jacobina. *Capitanias hereditárias*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1978.
- LIEBMAN, Enrico Tullio. “L’Azione nella Teoria Del Processo Civile”. In: *Problemi del Processo Civile*. Morano Editore, Napoli, 1962.
- LOBO, Maria Teresa Cárcomo. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 214-226.
- LOUREIRO, João Carlos Simões Gonçalves. *O Procedimento Administrativo entre a Eficiência e a Garantia dos Particulares*. Coimbra: Universidade de Coimbra Editora, 1995.

- LUHMANN, Niklas. “A Nova Teoria dos Sistemas”. In: NEVES, Clarissa Baeta; SAMIOS, Eva Machado B. (coord.). *Niklas Luhmann: A Nova Teoria dos Sistemas*. Porto Alegre: Goethe Institut, 1997.
- _____. *Confianza*. Barcelona: Anthropos, 1996.
- _____. *Legitimação pelo Procedimento*. Trad. Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: UNB, 1980.
- _____. “El concepto de riesgo”. In: GIDDENS, Antony; BAUMAN, Zigmunt; LUHMANN, Niklas; BECK, Ulrich. *Las Consecuencias Perversas de la Modernidad: modernidade, contingencia y riesgo*, 1996.
- MACHADO, Hugo de Brito. “Coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade e de Legalidade em Matéria Tributária”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Coisa julgada, Constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética/ICET, 2006, p. 148-174.
- _____. “Ação da Fazenda Pública para anular decisão da Administração Tributária”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 112, 2005.
- _____. “Algumas questões do Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 132-157.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 109-156.
- MACHADO, Schubert de Farias. “A decisão definitiva no processo administrativo tributário e o ingresso da Fazenda Pública em juízo”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 76, p. 102-118, 2002.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade de Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 98, nov. 2003.
- MARAFON, Plínio José; SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- MARQUES, José Francisco. “A garantia do *due process of law* no direito tributário”. *Revista de Direito Público*, n.º 5, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo: jul./set. 1968, p. 28-33.
- MARTINEZ, Maria Beatriz. “Considerações acerca da possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 113, São Paulo: Dialética, 2005.

- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- _____. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 29-61.
- _____. “O Princípio da Moralidade no Direito Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Princípio da Moralidade no Direito Tributário*, 2ª ed, São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 17-37.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Direito Intertemporal*. 2. ed., Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1955, p. 45.
- MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- _____. *Direito Administrativo Moderno*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.
- MEDEIROS, Rui. *A Decisão de Inconstitucionalidade – Os Autores, o Conteúdo e os Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade da Lei*. Universidade Católica Editora, Lisboa: 1999, p. 266.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 22ª ed., Malheiros Editores, São Paulo: 1997.
- _____. *Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, habeas data*. São Paulo: Malheiros, 1992.
- MELO, José Eduardo Soares de. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 258-282.
- _____. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 183-210.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MELLO, Shirlei Silmara de Freitas. *Tutela Cautelar no Processo Administrativo*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade*. Aspectos Jurídicos e Políticos. São Paulo: Saraiva, 1990.
- _____. “O Poder Executivo e o Poder Legislativo no Controle de Constitucionalidade”. *Revista Trimestral de Direito Público*. São Paulo: nº 19, 1997.
- _____. *et alli*. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MESQUITA, José Ignácio Botelho de. “Processo Administrativo Tributário Federal”. *Conferências sobre Temas Tributários*, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1979, p. 236.
- MINATEL, José Antônio. “Procedimento e Processo Administrativo Tributário: Dupla Função Administrativa, com Diferentes Regimes Jurídicos”. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo*

- Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- _____. Dupla instância, formação paritária e advocatória no processo administrativo tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*. v. 4, São Paulo: Dialética, 1999.
- MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro. *Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda: breves considerações, ementário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, regimentos internos, legislação de apoio*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.
- MORAES, Luiz Fernando Oliveira. “Processo Administrativo Fiscal – Competência do Conselho de Contribuintes para Decidir sobre Matéria Constitucional”. *Revista Dialética do Direito Tributário*, v. 13, Dialética, São Paulo: 1996.
- MOREIRA, Egon Bockmann. *Processo Administrativo: Princípios Constitucionais e a Lei 9.784-1999*, 4ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.
- MOREIRA, Bernardo Motta; REIS, Luciana Andrade. “Impropriedade da ação civil pública em matéria tributária”. *Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM*, Belo Horizonte: Editora Fórum, nº 21, jul./set. 2006, pp. 57-58.
- _____; FARO, Maurício Pereira. “Protesto de Certidão de Dívida Ativa: Incompatibilidade com a Cobrança de Créditos por Meio de Execução Fiscal”. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre: Ed. Magister, v. 18, p. 49-58, 2010.
- _____; FARO, Maurício Pereira. “O Mandado de Segurança e o Pedido de Compensação do Indébito Tributário”. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre: Ed. Magister, v. 15, p. 68-80, 2009.
- _____. “O Recurso Hierárquico no Processo Administrativo Fiscal”. In: COSTA, Alexandre Freitas Costa (Org.). *Estudos de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Editora Educação e Cultura, 2010, v. 2, p. 69-84.
- MOREIRA, Luiz. *Fundamentação do Direito em Habermas*. 3ª ed., ver., atual. e amp. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Contencioso Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- _____. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- MUZZI FILHO, Carlos Victor. “A Reserva de Plenário e o Recurso Extraordinário”. *Revista Jurídica da Advocacia-Geral do Estado de Minas Gerais*, v. 1, nº 1, jul./dez. 2004, Belo Horizonte: Centro de Estudos/AGE, 2004, p. 131-142.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de. In: OSÓRIO, Fábio Medina; SOUTO, Marcos Juruena Villela (Coord.). *Direito Administrativo: Estudos em Homenagem a Diogo de Figueiredo Moreira Neto*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de Oliveira; BIANCO, João Francisco. “A questão da apreciação da constitucionalidade de lei pelos conselhos federais de contribuintes”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1997, v. 2.
- OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública – o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*. Coimbra: Almedina, 2003.
- _____. *O Poder de Substituição em Direito Administrativo – Enquadramento Dogmático-Constitucional* –, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Vol. II, Lex Editora, Lisboa, 1995.
- PANDOLFO, Rafael. *Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial*. São Paulo: Noeses, 2012.
- PASSOS, J. J. Calmon de. “O processo administrativo na Constituição de 1988”, *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, v. 7, n. 2, p. 35-41, abr./jun. 1995.
- PASTORELLO, Dirceu Antônio. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- _____. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias de legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- _____; ÁVILA, René. *Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e jurisprudência*. 2ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.
- PINTO E NETTO, Luísa Cristina. *A contratualização da função pública*, Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- PIRES, Maria Coeli Simões. *Direito Adquirido e Ordem Pública: Segurança Jurídica e Transformação Democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Segurança Jurídica do Contribuinte (Legalidade, Não-surpresa e Proteção à Confiança Legítima)*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2008.
- PASIN, João Bosco Coelho. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 412-426.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de Direito Privado*. Tomo V. Rio de Janeiro: Borsoi, 1970.
- _____. *Comentários à Constituição de 1946*. 1. ed. 4 v. Rio de Janeiro: H.Cahen, 1947.
- RIBAS, Lídia Lopes. “Processo Administrativo Tributário em Perspectiva da Cidadania Democrática”. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). *Processo Administrativo Tributário: Estudos em Homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. *O novo processo administrativo tributário*. São Paulo: IOB, 1993.

- _____. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 227-232.
- _____. *Processo Administrativo Fiscal*, Dialética, 1996.
- ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. “O Princípio da Coisa Julgada e o Vício de Inconstitucionalidade”. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e Segurança Jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence*. 2. ed., rev. e ampl., Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- _____. “Princípios Constitucionais do Processo Administrativo no Direito Brasileiro”. *Revista de Informação Legislativa*. Brasília, nº 136, out-dez., 1997.
- _____. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*, 3ª ed., Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009.
- ROSAS, Roberto. *Direito Sumular: comentários às súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça*. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- SARLET, Ingo Wolfgang. “A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito Constitucional Brasileiro”. *Revista Latino-Americana de Direitos Constitucionais*. Belo Horizonte, n. 6, p. 319-369, jul./dez. 2005.
- SCAFF, Fernando Facury. “Efeitos da Coisa Julgada em Matéria Tributária e Livre-concorrência”. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org.). *Coisa Julgada constitucionalidade e legalidade em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2006.
- SCHMIDT-ASSMANN, Eberhard. “El procedimiento administrativo, entre el principio del Estado de Derecho y el principio democrático – Sobre el objeto del procedimiento administrativo en la dogmática administrativa alemana”. In: BARNÉS, Javier (Coord.) *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*. Madrid: Editoria Civitas S.A., 1993.
- SCHREIBER, Anderson. *A proibição do comportamento contraditório: tutela da confiança e venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- SCHWANKA, Cristiane. “A processualidade administrativa como instrumento de densificação da administração pública democrática: a conformação da administração pública consensual”. *Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais*. v. 80, nº 3, jul./set. 2011, Belo Horizonte.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Questões relacionadas à chamada coisa julgada administrativa em matéria fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 3.
- _____. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005.
- _____. *Dos Recursos Fiscais, Regime Jurídico e Efeitos*. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 1983.

- SILVA, Elke Andrade Soares de Moura. *Os tribunais de contas e o controle de constitucionalidade das leis*. Disponível em: <http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2004/03/-sumario?next=2> Acesso em: 03 mai. 2012.
- SILVA, José Afonso da. “Constituição e Segurança Jurídica”. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e Segurança Jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. 2. ed., rev. e ampl., Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- _____. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. “Fontes Formais do Direito Tributário”. *Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 8, n° 16, 2º semestre de 2005, Belo Horizonte: PUC Minas.
- SILVA, Sérgio André R. G. da. *Controle administrativo do lançamento tributário: o Processo Administrativo Fiscal*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2004.
- SILVA, Sérgio André R. G. da. “Questionamento judicial, pela Fazenda Nacional, de decisão administrativa final – análise do Parecer PGFN/CRJ n.º 1.087/2004”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 109, p. 90-99, 2004.
- SILVA, Vasco Manuel Pascoal Dias Pereira da. *Em busca do ato administrativo perdido*, Coimbra: Almedina Editora, 2003.
- SOARES, Fabiana de Menezes. *Direito administrativo de participação: cidadania, Direito, Estado e Município*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- SODRÉ, Mariana Priscila Maculan. Controle de Constitucionalidade pelo Tribunal de Contas da União. In: SOUZA JUNIOR, José Geraldo de (org.). *Sociedade democrática, direito público e controle externo*. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2006.
- SOUSA, António Francisco de. *Fundamentos históricos de direito administrativo*, Lisboa: I, 1995.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Justiça e processo fiscal*. Rio de Janeiro: IBDF, 1954.
- _____. “Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração”. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 29, p. 444-445, jul.-set. 1952.
- SOUZA, Claudio dos Passos. *Processo Administrativo Tributário: possibilidade de questionamento judicial das decisões contrárias ao Estado*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2008.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo. “As Tendências Brasileiras Rumo a Jurisprudência Vinculante”. *Revista do Instituto dos Advogados de Minas Gerais*. Belo Horizonte, 1999.
- THEODORO JUNIOR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. 41. ed. Forense, Rio de Janeiro: 2004. v. I.
- TORRES, Ricardo Lobo. “Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?” In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-207.

- _____. “A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, no. 4, outubro/novembro/dezembro, 2005, p. 10-11. Disponível em: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 20 mai. 2011.
- _____. “Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário”. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 5, p. 223-244, jan./jun. 2006.
- _____. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas Tributárias – Nova Série*. n. 11. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 62-77.
- _____. *Normas de Interpretação e Integração no Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- _____. “Razoabilidade e equidade no Direito Tributário”. *Revista Internacional de Direito Tributário*. Belo Horizonte, v. 10, p. 93-98, jul./dez. 2008.
- _____. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Ed. Saraiva, vol. 2, São Paulo: 1998.
- _____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- _____. “Processo Administrativo Tributário”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 158-180.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II.
- _____. “Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o seu Desenvolvimento”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 46, jul. 1999.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. “Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal*, 4º vol., São Paulo: Dialética, 1999.
- ULHÔA CANTO, Gilberto. *O Processo Tributário – Anteprojeto de lei orgânica elaborado pelo autor*, publicação nº 2, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro: 1964.
- VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*, Ed. Cejup, Belém: 1999.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- _____. *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- ZOCKUN, Maurício. ZOCKUN, Carolina Zacaner. “Natureza e Limites da Atuação dos Tribunais Administrativos”. *Revista Interesse Público*, Belo Horizonte, nº 44, jul.-ago. 2007.
- WEBER, Albrecht. “El procedimiento administrativo en el derecho comunitario”. In: BARNÉS, Javier (Coord.) *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*. Madrid: Editoria Civitas S.A., 1993.

ANEXO A**PARECER PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – PGFN – Nº
1.087 DE 19.07.2004 (D.O.U.: 23.08.2004)**

Possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes.

Consulta: O Senhor Coordenador-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional, em face da Nota/PGFN/CAT/Nº 087/2004, solicita, através da Mensagem Eletrônica/PGFN/CRJ/Nº 77, de 21.01.2004, parecer acerca da possibilidade jurídica da anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes.

I**ANTECEDENTE HISTÓRICO**

1. Determinado Fundo de Previdência Privada, entidade fechada, sem fins lucrativos, sediada no Rio de Janeiro, impetrou mandado de segurança, ainda sob a égide da ordem constitucional pretérita, visando a afastar a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de suas aplicações financeiras, ao argumento de que estava amparada pela imunidade tributária prevista na alínea “c” do inciso III do artigo 19 da Constituição da República de 1967, com a redação da EC nº 1, de 1969.

2. A segurança foi concedida, impedindo o responsável tributário – instituição bancária na qual eram feitas as aplicações financeiras – de proceder à retenção na fonte do imposto devido. Não houve trânsito em julgado da decisão recorrida, encontrando-se pendente de julgamento recurso extraordinário.

3. Superveniente à sentença de primeiro grau, adveio a nova ordem constitucional, inaugurada pela novel Carta Política promulgada em 05 de outubro de 1988. A Nova Carta, de modo expreso na alínea “c” do inciso VI do artigo 150, concedeu imunidade do imposto de renda apenas às instituições de assistência social sem fins lucrativos. Silenciando quanto às instituições de previdência privada complementar.

4. Em razão de a nova Constituição da República haver concedido imunidade, expressamente, apenas às instituições de assistência social, e não às de previdência privada, a Secretaria da Receita Federal, baseada, ainda, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, calcada na Constituição de 1988, no sentido de que a imunidade não alcança estas últimas (previdência privada), autuou o referido fundo, tendo em vista que este, mesmo não estando ao abrigo da imunidade, permaneceu sem pagar o imposto de renda atinente ao período de janeiro de 1995 a dezembro de 1997.

5. Assim agiu o Fisco por entender que a segurança concedida sob a ordem constitucional pretérita impedia o responsável tributário de fazer a retenção do imposto de renda na fonte, mas não impedia a cobrança direta do contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, nem assentou ser o tributo indevido. Entretanto, a partir daí, instaurou-se nova discussão, qual seja, estando a instituição bancária proibida de efetuar a retenção do imposto na fonte, poderia a Receita Federal cobrar diretamente do contribuinte?

6. O Fundo autuado, entendendo que não mais se revestia da condição de contribuinte, por que atribuída esta à instituição bancária, recorreu administrativamente, percorrendo todas as vias, até o Conselho de Contribuintes, sustentando a tese de ilegitimidade passiva para a autuação.

7. O Conselho de Contribuintes, fazendo interpretação menos autorizada, encampou a tese do contribuinte, e deu provimento ao seu recurso, por entender que houve equivocada indicação do sujeito passivo da obrigação tributária. Vale dizer, na visão daquele Conselho, quando a lei elege substituto tributário, para facilitar a fiscalização e arrecadação, o contribuinte originário, perderia a qualidade de sujeito passivo, perdendo, também, qualquer vinculação jurídica com o tributo. Essa decisão, em face da unanimidade de votos, não comportou recurso para a Câmara Superior de Recursos, resultando na preclusão administrativa.

8. A Procuradoria da Fazenda Nacional, tempestivamente, interpôs recurso hierárquico, com escopo nos artigos 19 e 20 do Decreto-lei nº 200, de 1967, para o Senhor Ministro de Estado da Fazenda, visando à anulação da decisão, arrimando-se, para tanto, em escorreita jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça.

9. O Senhor Ministro da Fazenda houve por bem admitir o recurso, determinando seu processamento, mandando intimar o contribuinte para contra-arrazoá-lo no prazo legal. Inconformado, o contribuinte impetrou mandado de segurança perante o STJ, visando ao

trancamento do recurso hierárquico, alegando, em síntese, ocorrência de preclusão administrativa e ausência de previsão legal para o recurso hierárquico.

10. O egrégio Superior Tribunal de Justiça concedeu a segurança forte no argumento de que:

“I – A competência ministerial para controlar os atos da administração pressupõe a existência de algo descontrolado, não incide nas hipóteses em que o órgão controlado se conteve no âmbito de sua competência e do devido processo legal.

II – O controle do Ministro da Fazenda (Arts. 19 e 20 do DL 200/67) sobre os acórdãos dos conselhos de contribuintes tem como escopo e limite o reparo de nulidades. Não é lícito ao Ministro cassar tais decisões, sob o argumento de que o colegiado errou na interpretação da Lei.

III – As decisões do conselho de contribuintes, quando não recorridas, tornam-se definitivas, cumprindo à Administração, de ofício, ‘exonerar o sujeito passivo dos gravames decorrentes do litígio’ (Dec. 70.235/72, Art. 45).

IV – Ao dar curso a apelo contra decisão definitiva de conselho de contribuintes, o Ministro da Fazenda põe em risco direito líquido e certo do beneficiário da decisão recorrida.” (STJ, 1ª Seção, MS nº 8810/DF, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 13.08.2003).

11. Contra o v. acórdão foram opostos embargos de declaração, visando ao questionamento da matéria, de modo a ensejar a interposição de recurso extraordinário. Ditos embargos, contudo, foram rejeitados, sendo certo que contra o acórdão embargado foi interposto Recurso Extraordinário, o qual encontra-se aguardando o juízo de admissibilidade, para subida ao Supremo Tribunal Federal.

II

A CONSULTA

12. Diante desses fatos, a douta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, mediante a Nota/PGFN/CAT/Nº 087/2004, formula a esta Coordenação-Geral a seguinte consulta: 1. Existe a possibilidade de se questionar na justiça as decisões dos Conselhos de Contribuintes? 2. Sendo afirmativa a resposta à questão anterior, qual a espécie de ação a ser manejada? 3. No caso de ser possível a interposição de ação para questionamento das decisões dos CC, a quem cabe a iniciativa?

III O PARECER

13. O Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo noticia Dalton César Cordeiro de Miranda, foi instalado no dia 10 de agosto de 1934, no Rio de Janeiro, ocasião em que foi empossado seu primeiro presidente, que era representante dos contribuintes. Ainda de acordo com o mesmo autor, o Segundo Conselho de Contribuintes teria feito seu primeiro julgamento em 24 de agosto daquele ano, cuja decisão, por votação unânime, relevou a multa imposta aos recorrentes. Ou seja, apenas como registro histórico, o Conselho de Contribuintes, desde sua origem, tem certo viés pró-contribuinte.

14. O Conselho de Contribuintes (gênero), de acordo com o seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16.03.1998, é órgão colegiado julgante, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, e tem por finalidade o julgamento administrativo, em segunda instância, dentre outros, dos litígios fiscais, sobre a aplicação da legislação referente ao imposto de renda, contribuições (art. 7º); IPI, IOF, PIS/PASEP, CPMF, apreensão de mercadorias (art. 8º); imposto de importação, de exportação, apreensão de mercadoria estrangeira em situação irregular, contribuições e taxas relacionadas com importação e exportação, ITR, FINSOCIAL, CIDE, entre outros, descritos no artigo 9º do referido Regimento Interno.

III.1

Natureza Jurídica das Decisões do Conselho

15. As decisões do Conselho de Contribuintes, não restam dúvidas, revestem-se da natureza de ato administrativo, porquanto emanam da manifestação unilateral de vontade da Administração Pública visando a constituir, resguardar, conservar ou extinguir direitos, e impor obrigações a si própria ou a terceiros. Ato este que, segundo a doutrina de Hely Lopes Meirelles, classifica-se como simples, porque resultante da manifestação de vontade de um único órgão, unipessoal ou colegiado. Ou seja, “tanto é ato administrativo simples o despacho de um chefe de seção como a decisão de um conselho de contribuintes”.

III.2

Requisitos do ato administrativo

16. Os requisitos ou elementos do ato administrativo – sabemos todos – são a competência do agente, a finalidade, a forma, o motivo e o objeto do ato. Ausente qualquer deles, o ato se mostra viciado, imprestável para os fins de direito a que se propõe. Tais requisitos constituem a infraestrutura do ato administrativo. Sem a sua convergência não se aperfeiçoa o ato.

17. A propósito, passa-se a breve síntese de cada um desses requisitos, seguindo a lição deixada por Hely Lopes Meirelles: i) a competência para a prática do ato decorre da lei e por ela é delimitada, e consiste no poder atribuído ao agente para o desempenho específico de suas atribuições; ii) a finalidade é o objetivo de interesse público a atingir, não se compreendendo ato administrativo sem fim público; porque o Direito Positivo não o admite sem finalidade pública ou desviado de sua finalidade específica; iii) a forma, de regra escrita, é o modo pelo qual o ato administrativo se exterioriza, e constitui requisito vinculado do ato, imprescindível à sua perfeição. A sua inexistência induz à inexistência do ato; iv) o motivo ou causa é a situação de direito ou de fato que determina ou autoriza a realização do ato administrativo. Se estiver expresso na lei, trata-se de ato vinculado; se deixado a critério do administrador, será discricionário quanto à sua existência e valoração; e v) o objeto é a criação, modificação ou comprovação de situação jurídica. Isto é, identifica-se com o conteúdo do ato, através do qual a Administração manifesta seu poder e sua vontade, ou atesta simplesmente situação preexistente. Nos atos discricionários, constitui o mérito administrativo.

18. Tomando-se por empréstimo, mais uma vez, a lição de Hely Lopes, pode-se dizer que o mérito do ato administrativo não pode ser considerado requisito de sua formação. Consubstancia-se, o mérito, na valoração dos motivos e na escolha do objeto (criação, modificação ou comprovação de situação jurídica) do ato, pela Administração. Por isso, nos atos vinculados, não há se falar em mérito.

III.3

Invalidação dos atos administrativos

19. A invalidação dos atos administrativos cabe tanto à Administração Pública quanto ao Judiciário. Depende das circunstâncias que os revelem inadequados aos fins visados ou contrários às normas legais que os regem. Se, por erro, culpa, dolo ou interesses escusos de

seus agentes a atividade do Poder Público desgarrar-se da lei, é dever da Administração invalidar o próprio ato, contrário à sua finalidade, por ilegal.

20. O controle dos atos administrativos, no dizer de Hely Lopes, abre-se em duas oportunidades: uma, facultada à própria Administração, que é mais ampla que a concedida à Justiça, enseja o desfazimento de seus próprios atos por razões de mérito e de oportunidade; a outra, deferida ao Judiciário que só os pode invalidar quando ilegais. Daí que a Administração controla seus próprios atos em toda a plenitude (sob os aspectos da oportunidade, moralidade e legalidade), enquanto o controle judiciário se restringe ao exame da legalidade.

21. A anulação consiste na declaração de invalidade do ato administrativo ilegítimo e ilegal, feita pela própria Administração ou pelo Poder Judiciário. A Administração, reconhecendo que praticou ato contrário ao Direito vigente, deve anulá-lo de ofício, o quanto antes, para restaurar a legalidade administrativa. Se o não fizer, caberá ao Judiciário fazê-lo, mediante provocação de quem tiver legitimidade ativa para tal. Assim, os atos administrativos nulos ficam sujeitos a invalidação não só pela própria Administração como, também, pelo Poder Judiciário, desde que levados à sua apreciação pelos meios processuais cabíveis.

IV

CONTROLE JUDICIAL DOS ATOS ADMINISTRATIVOS

22. Segundo a doutrina de Hely Lopes Meirelles, o controle judicial dos atos administrativos é unicamente de legalidade. Todavia, em face dos preceitos constitucionais inseridos nos incisos XXXV e LXXIII do artigo 5º da Constituição da República, a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, e qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe. Vale dizer, diante desses mandamentos constitucionais, nenhum ato do Poder público poderá ser subtraído do exame judicial (de legalidade ou da lesividade ao patrimônio público), seja de que categoria for (vinculado ou discricionário) e provenha de qualquer agente, órgão ou poder.

23. Discorrendo sobre o controle jurisdicional da atividade administrativa não vinculada (discionária), Germana de Oliveira Moraes assevera que atualmente, à luz da moderna compreensão do Direito, todo e qualquer ato administrativo, inclusive o discionário e o resultante da valoração de prognose, é suscetível de revisão judicial, muito embora nem sempre

plena, por meio do qual o Poder Judiciário examinará a compatibilidade de seu conteúdo com os princípios gerais de Direito, para além da verificação dos aspectos vinculados do ato.

24. Vale lembrar que durante muito tempo sustentou-se na doutrina e na jurisprudência brasileiras que o Poder Judiciário deveria limitar-se ao exame da legalidade do ato administrativo, circunscrevendo-se à verificação das formalidades extrínsecas, sendo-lhes destarte vedado o ingresso no exame do mérito administrativo. Hoje, ao contrário, o controle jurisdicional dos atos administrativos, estribado no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição da República, há de ser amplo e irrestrito, sempre que haja lesão ou ameaça a direito. Essa a opinião da professora Lúcia Valle Figueiredo, no sentido de que o exame judicial terá de levar em conta não apenas a lei, a Constituição, mas também os valores principiológicos do texto constitucional, os standards da coletividade.

25. Daí, na lição de Castro Nunes, em voto proferido em acórdão mencionado por Paulo Magalhães, “... a apreciação de mérito interdita ao judiciário é a que se relacione com a ‘conveniência’ e ‘oportunidade’ da medida, não o merecimento por outros aspectos que possam configurar uma aplicação falsa, viciosa ou errônea da lei ou regulamento, hipóteses que se enquadram, de modo geral, na ilegalidade por ‘indevida aplicação do direito vigente’”. Logo, só os aspectos do mérito, relacionados quase sempre com a questão da conveniência ou oportunidade, é que se tornam exorbitantes da noção de legalidade.

26. Na magistral lição de Germana de Oliveira Moraes, acerca da “substituição da ideia nuclear de legalidade administrativa pelo princípio da juridicidade da Administração Pública”, a constitucionalização dos princípios gerais de Direito ocasionou o declínio da hegemonia do princípio da legalidade, que durante muito tempo reinou sozinho e absoluto, ao passo em que propiciou a ascensão do princípio da juridicidade da Administração, o que conduziu à substituição da ideia do Direito reduzido à legalidade pela noção de juridicidade, não sendo mais possível solucionar os conflitos com a Administração Pública apenas à luz da legalidade estrita.

27. De acordo com a ilustrada autora, distinguem-se as esferas da juridicidade – o domínio amplo do Direito, composto de princípios e de regras jurídicas, ou seja, de normas jurídicas, e da legalidade circunscrita às regras jurídicas. Na sua visão, a noção de legalidade reduz-se ao sentido estrito de conformidade dos atos com as leis, ou seja, com as regras – normas em sentido estrito. Já a noção de juridicidade, diz ela, além de abranger a conformidade dos atos com as regras jurídicas, exige que sua produção (a desses atos) observe – não contrarie – os princípios gerais de Direito previstos explícita ou implicitamente na Constituição.

28. No Brasil, para o Professor Paulo Bonavides, citado por Germana de Oliveira Moraes, “não há distinção entre princípios e normas, os princípios são dotados de normatividade, as normas compreendem regras e princípios, (a distinção relevante não é, como nos primórdios da doutrina, entre princípios e normas, mas entre regras e princípios), sendo as normas o gênero e as regras e os princípios a espécie”. De fato, nas palavras de Germana de Oliveira Moraes, para esse eminente constitucionalista, os princípios são, na ordem constitucional dos ordenamentos jurídicos, a expressão mais alta da normatividade que fundamenta a organização do poder, e são compreendidos, equiparados e até confundidos com os valores.

29. Consubstanciada nesses fundamentos, Germana de Oliveira Moraes sintetiza sua abalizada e esmerada lição no sentido de que: “Cabe ao Poder Judiciário, além da aferição da legalidade dos atos administrativos – de sua conformidade com as regras jurídicas, o controle de juridicidade – a verificação de sua compatibilidade com os demais princípios da Administração Pública, para além da legalidade, a qual se reveste do caráter de controle de constitucionalidade dos atos normativos, pois aqueles princípios se encontram positivados na Lei Fundamental. A lei fornece os parâmetros de aferição da legalidade dos elementos predominantemente vinculados dos atos administrativos, enquanto a Constituição enuncia os princípios da Administração Pública que consubstanciam os parâmetros de aferição pelo Poder Judiciário da juridicidade dos elementos predominantemente discricionários dos atos administrativos”.

30. Se assim o é – e parece ser – não remanesce dúvida quanto à possibilidade de invalidação judicial das decisões do Conselho de Contribuintes; seja pelo controle de legalidade, seja pelo controle de juridicidade (mérito, que não se confunde com discricionariedade: juízo de conveniência e oportunidade).

31. O mérito, segundo leciona Germana de Oliveira Moraes, pressupõe o exercício da discricionariedade, sem, no entanto, com ela confundir-se, (...). Hoje em dia, prossegue a nomeada autora, não mais faz sentido a antítese entre controle de legalidade e de mérito, pois o Direito fornece outros parâmetros de correção do ato administrativo, além da legalidade estrita, a saber, aqueles extraíveis dos princípios, o que reduziu a esfera do mérito, sem, no entanto, eliminá-lo, porque as considerações de ordem não positiva permanecem imunes à revisão judicial.

32. No escólio da eminente doutrinadora, há de falar-se, atualmente, em oposição ao controle de mérito, em controle de juridicidade dos atos administrativos, o qual se divide em

controle de legalidade e controle de juridicidade *stricto sensu*. O controle jurisdicional da juridicidade dos atos administrativos abrange o exame da conformidade dos elementos vinculados dos atos administrativos com a lei (controle de legalidade) e da compatibilidade dos elementos discricionários com os princípios (controle da juridicidade *stricto sensu*).

V

MEIOS DE INVALIDAÇÃO JUDICIAL DO ATO ADMINISTRATIVO

33. Dado que nenhuma lesão ou ameaça a direito pode escapar da apreciação do Judiciário, a juridicidade do ato administrativo pode ser aferida por todos os meios processuais previstos no sistema jurídico pátrio (*e.g.*, ação de rito ordinário ou mandado de segurança). Vale realçar, também, a ação civil pública, a ação popular e os instrumentos do controle direto por outro órgão competente.

34. Entretanto, de acordo com a norma do inciso XXXV do artigo 5º da Constituição da República, a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; sendo assegurado aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios a ela inerentes (no último caso, CR, art. 5º, LV).

35. Diante desse inderrogável postulado constitucional, pode-se afirmar que a norma do artigo 45 do Decreto nº 70.235, de 1972 (recepcionado, este, com *status* de lei em sentido material), deve ser interpretada conforme a Constituição, no sentido de que não visou a impedir o acesso da Administração Pública ao Poder Judiciário, porque, se assim não for, seria ela (norma do artigo 45) incompatível com o princípio do monopólio da jurisdição pelo Poder Judiciário.

36. Em outras palavras, a decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes, desfavorável a qualquer dos sujeitos da relação jurídico-tributária, pode ser submetida ao crivo do Poder Judiciário, seja para controle de legalidade, seja para controle de juridicidade, ou em razão de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo.

37. De fato, no processo administrativo fiscal PAF, a decisão final proferida pelo Conselho de Contribuintes, contrária ao Fisco, não impede a União (Fazenda Nacional) de recorrer ao Poder Judiciário, em face da inexistência, no direito positivo, de norma proibitiva. A propósito, vem a calhar o entendimento esposado no III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na PUC/SP em 1972, sob coordenação de Geraldo Ataliba, mesmo em face da CF/67, com as alterações da EC 1/69, *in verbis*: “Decisão regular e final da

Administração é para ela vinculante, salvo erro de fato. Isto, entretanto, não impede que ela possa pedir ao Judiciário revisão de decisões benéficas ao contribuinte”. (Elementos de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 409).

38. Ainda nessa linha de entendimento, impende transcrever excertos do voto proferido pelo eminente Desembargador Federal do TRF-1ª Região, Antonio de Souza Prudente, na relatoria da Apelação Cível nº 95.01.05547-7/PA, *in verbis*: “Ao que penso, os atos administrativos definitivamente julgados pela Administração, porque exauridos os meios regulares previstos no ordenamento processual respectivo, têm força característica dos atos preclusos, para si própria, tornando-se irretratável, no plano administrativo. Tal conclusão não conduz à inatacabilidade do ato em via contenciosa, quer pelo administrado, quer pela própria Administração, através de seu representante judicial, porque a anulação no direito administrativo é instituto regido pelo direito público, balizado pelos princípios da legalidade, da moralidade, com vistas à satisfação da finalidade pública. Sendo o ato defectivo de quaisquer elementos seus constitutivos (sic), não se conformando à lei, portando defeito de legalidade, de competência, finalidade, forma e objeto, sujeita-se ao desfazimento, quer pela Administração, quer pelo Judiciário. E se só o Judiciário comporta o monopólio da jurisdição judicial, de decidir com força de coisa julgada, não é possível interditar-se à própria Administração fazê-lo em nível judicial.”

39. Nesse contexto, pode-se afirmar que as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, desfavoráveis a qualquer um dos sujeitos da relação jurídico-tributária, sujeitam-se ao crivo do Poder Judiciário para controle de sua legalidade ou de sua juridicidade, ou em decorrência de erro de fato ocorrido no julgamento administrativo, mormente se e quando ofenderem os princípios administrativos e constitucionais (explícitos ou implícitos) que regem e informam a Administração Pública (v.g. da finalidade, da impessoalidade, da legalidade, da proporcionalidade, da igualdade, da supremacia do interesse público, da moralidade, da eficiência, da probidade, da boa-fé, da motivação, da razoabilidade, entre outros).

VI CONCLUSÃO

40. Assim posta a questão, em síntese, respondendo de modo objetivo, os itens 1, 2 e 3, respectivamente, da consulta, pode-se concluir que:

1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato.

2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular.

3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.

41. Finalmente, cabe registrar que, em face da complexidade e do alcance da matéria, aqui abordada, torna-se recomendável seja este Parecer submetido à aprovação do Excelentíssimo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, com sugestão de publicação no Diário Oficial da União.

É o parecer, que submetemos à consideração superior.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 15 de julho de 2004

PAULO RODRIGUES DA SILVA

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo com o parecer e com a sugestão. Submeta-se à apreciação do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 15 de julho de 2004

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional Substituto

Aprovo as conclusões do presente parecer. Submeta-se à aprovação do Senhor Ministro de Estado da Fazenda, com a sugestão de que seja publicado no Diário Oficial da União.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 19 de julho de 2004

MANOEL FELIPE RÊGO BRANDÃO

Procurador-Geral da Fazenda Nacional

DESPACHO DO MINISTRO DA FAZENDA

Em 17 de agosto de 2004

Interessada: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

Assunto: Possibilidade jurídica de anulação, mediante ação judicial, de decisão de mérito proferida pelo Conselho de Contribuintes.

Despacho: Aprovo o Parecer PGFN/CRJ Nº 1087/2004, de 19 de julho de 2004, pelo qual ficou esclarecido que: 1) existe, sim, a possibilidade jurídica de as decisões do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que lesarem o patrimônio público, serem submetidas ao crivo do Poder Judiciário, pela Administração Pública, quanto à sua legalidade, juridicidade, ou diante de erro de fato; 2) podem ser intentadas: ação de conhecimento, mandado de segurança, ação civil pública ou ação popular e 3) a ação de rito ordinário e o mandado de segurança podem ser propostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de sua Unidade do foro da ação; a ação civil pública pode ser proposta pelo órgão competente; já a ação popular somente pode ser proposta por cidadão, nos termos da Constituição Federal.