

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO

Carolina de Lima Bocorny

A GARANTIA DO CONTRIBUINTE AO PROCESSO
ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO E A POSSIBILIDADE DO
CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA
ADMINISTRATIVA

Carazinho
2010

Carolina de Lima Bocorny

A GARANTIA DO CONTRIBUINTE AO PROCESSO
ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO E A POSSIBILIDADE DO
CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA
ADMINISTRATIVA

Monografia apresentada ao curso de Direito, da
Faculdade de Direito da Universidade de Passo
Fundo, como requisito parcial para a obtenção do
grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do
professor Me. Edmar Viane Marques Daudt.

Carazinho
2010

RESUMO

O fim basilar do presente estudo monográfico é realizar uma análise acerca da garantia constitucional conferida ao contribuinte para a apreciação de questões tributárias no âmbito administrativo e a possibilidade de serem analisadas, nessa via, normas de caráter constitucional. A relevância jurídica de tal trabalho justifica-se na medida em que, quando do cerceamento do direito de impugnação à cobrança tributária no âmbito do Poder Executivo, tem-se restringido os direitos fundamentais garantidos aos contribuintes pela própria Constituição Federal, privando-os de utilizar o devido processo legal em seu conceito pleno. Analisar-se-ão as formas que possibilitam ao Poder Público a exigência tributária, bem como os princípios que regem tal relação. Assim, o estudo baseia-se metodologicamente em pesquisa dedutiva para a sua elaboração, considerando que a doutrina majoritária compreende ser garantia constitucional do contribuinte a possibilidade de utilização do processo administrativo para o acerto de questões tributárias, bem como considera oportuna a análise de constitucionalidade no processo administrativo, contrariamente à Administração Pública, que se julga impedida de tal apreciação devido à observância do princípio da legalidade que lhe é obrigatório.

Palavras-chave: Ampla defesa. Controle de constitucionalidade. Devido processo legal. Direitos fundamentais do contribuinte. Processo administrativo-tributário.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1 PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO	7
1.1 Processo e procedimento	8
1.2 Procedimento tributário	10
1.3 Processo administrativo-tributário.....	15
1.3.1 Etapas do processo administrativo-tributário.....	18
1.3.2 Legislação pertinente	23
2 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO.....	30
2.1 Diferenciação entre princípios e regras	31
2.2 Princípio do devido processo legal.....	33
2.2.1 Ampla defesa.....	36
2.2.2 Contraditório	39
2.3 Princípio da legalidade	41
2.4 Princípio da autotutela.....	43
2.4.1 Controle de legalidade.....	44
3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COMO GARANTIA FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	46
3.1 Direitos e garantias fundamentais	46
3.2 O processo administrativo-tributário como garantia fundamental	48
3.3 O controle de constitucionalidade no processo administrativo-tributário.....	53
3.3.1 A função judicante da Administração Pública	57
3.3.2 O embate teórico acerca da temática.....	60
CONCLUSÃO.....	67
REFERÊNCIAS	70
ANEXO A – Parecer PGFN n. 1.087 de 19 de julho de 2004	76
ANEXO B – Portaria PGFN n. 820 de 25 de outubro de 2004	85

INTRODUÇÃO

O Estado, para o desenvolvimento de suas atividades financeiras, impõe à sociedade o fornecimento de grande parte dos recursos de que necessita. A imposição fiscal gera descontentamento nos cidadãos, que, por vezes, insurgem-se contra essa cobrança e vão a juízo postulando a sua desobrigação. A esfera administrativa é uma das opções para a resolução do conflito que se dá, constituindo-se, deste modo, o processo administrativo-tributário.

A proposta do presente estudo é analisar a situação em que o processo administrativo-tributário se encontra perante o sistema jurídico vigente em nosso país, se é ou não considerado como garantia fundamental conferida ao contribuinte. A temática encontra, ainda, resistência na doutrina, mesmo com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a qual trouxe em seu corpo a equiparação dos processos judiciais e administrativos.

Da mesma forma, outro ponto controverso que se pretende considerar é a apreciação, nos tribunais administrativos, da índole constitucional dos dispositivos que fundamentam a exação tributária. Essa possibilidade é, atualmente, vedada em função do princípio da legalidade, o qual vincula as atividades administrativas e, como não há previsão de tal análise no âmbito do Poder Executivo, a Administração Pública considera-se impedida de realizá-la.

Há grande relevância jurídica nas problemáticas abordadas, uma vez que tratam dos direitos fundamentais garantidos ao contribuinte e a sua efetiva aplicação no âmbito processual da cobrança fiscal. Direitos fundamentais, pois a previsão acerca do processo administrativo-tributário e a garantia de sua ampla defesa estão previstas no texto constitucional, e a desobediência ou o cerceamento de tais dispositivos constitui uma afronta ao próprio Estado de Direito.

A abordagem do estudo centra-se no método dedutivo, visto que se pretende extrair, das hipóteses que serão apresentadas, uma análise do processo administrativo-tributário como garantia do contribuinte, e também se é ou não possível a aplicação de um controle de constitucionalidade no âmbito administrativo. Para o procedimento, o método comparativo se faz o mais efetivo, considerado que o estudo entre as diferenças e semelhanças de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais contribui de maneira significativa para a melhor compreensão do tema proposto.

Para tanto, divide-se o trabalho em três capítulos. O primeiro se destina a uma abordagem acerca do processo administrativo-tributário, como se origina e qual o seu rito, ou seja, as fases em que se desenvolve na busca da solução mais adequada para o conflito estabelecido – tanto na esfera federal, quanto na estadual e municipal. Abordar-se-á, também, a diferenciação entre processo e procedimento: como se configura o procedimento que constituirá o vínculo formal entre o contribuinte e o Fisco, o que possibilitará a exigência do valor tributário, e como se dará o processo para o acerto da questão quando o contribuinte manifesta sua inconformidade com a obrigação imposta.

Ainda, no primeiro capítulo, uma sucinta incursão sobre a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade para a interposição de recursos na esfera administrativa, e qual o posicionamento adotado atualmente para essa questão.

O segundo capítulo centra-se na exposição dos princípios constitucionais que abarcam as relações formadas sob a égide do Poder Executivo. Os princípios constitucionais sustentam o sistema jurídico e fazem norte à conduta dos cidadãos que estão sob sua tutela. Como tais, devem ser observados, imprescindivelmente, quando da solução de conflitos envolvendo os contribuintes e a sua pretensão em pleitear a desconstituição da exigência fiscal. Dessa forma, destina-se, neste trabalho, um capítulo específico para seu estudo e a importância de sua aplicação no processo administrativo-tributário.

Finalmente, no terceiro e último capítulo, abordar-se-á a questão inicialmente proposta pelo trabalho: a garantia do contribuinte ao acerto de questões tributárias perante a esfera administrativa e a possibilidade de ser exercido o controle de constitucionalidade nesses tribunais. Cabe examinar também, nesse tópico, as garantias e direitos fundamentais conferidos aos contribuintes.

Neste último capítulo, ainda serão analisados e comparados os diferentes posicionamentos doutrinários acerca das garantias conferidas ao contribuinte frente ao processo administrativo-tributário. E, da mesma forma, um embate sobre a questão da análise de índole constitucional nos tribunais administrativos, juntamente com a identificação e ponderação das situações em que tal possibilidade se faz admissível.

Os temas aqui propostos, visto que relevantes no quadro jurídico nacional, motivam o presente trabalho. Ainda que não se tenha pretensão de esgotar o assunto, almeja-se proporcionar uma luz acerca de tão importantes temáticas, pois, dessa forma, contribui-se, para a concretização efetiva dos direitos que o Estado Social de Direito assegura aos seus cidadãos.

1 PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO

Ao Estado é conferida a faculdade de instituir a cobrança de determinados valores pecuniários, visando à arrecadação de recursos financeiros para sua manutenção e para a organização da coletividade. O montante que resulta do poder arrecadatório da Administração Pública promove as atividades e serviços que movimentam a máquina estatal e permitem a subsistência do próprio Estado.

Uma das maneiras que se dá esta arrecadação é feita através da cobrança do chamado tributo¹, e os indivíduos que arcam com o seu pagamento recebem o nome de contribuintes. O tributo deve ser pago em dinheiro e possui um caráter compulsório, ou seja, uma vez instituído, obrigatória será a sua prestação independente da vontade do contribuinte.

A Constituição Federal fixa uma série de princípios e limitações atinentes ao Sistema Tributário Nacional², designando quais tributos podem ser instituídos e a quais entes federativos cabe a competência para sua criação. Ademais, as normas aplicáveis à exigência das prestações tributárias e às definições conceituais que as envolvem são regulamentadas pela Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional estabelece ainda, que, quando inconformado com a prestação que lhe é imposta, o contribuinte tem a possibilidade de insurgir-se contra essa exação, através de impugnação³, aspirando a sua extinção ou minoração. Nessas hipóteses, será suspensa a exigibilidade⁴ do valor referente ao tributo para que a alegação do contribuinte tenha sua análise perante a autoridade competente. De acordo com o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, uma dessas situações ocorre com a interposição de reclamação ou recurso administrativo.

As etapas que sucedem ao questionamento da cobrança considerada abusiva, ou injustificada, são feitas através de um processo. Quando feito o recurso ou reclamação perante a via administrativa, recebe o nome de processo administrativo-tributário (PAT). A

¹ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

² O Sistema Tributário Nacional é regulado pela Constituição Federal de 1988 em seu Título VI, Capítulo I.

³ “Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

“I - impugnação do sujeito passivo; [...]” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

⁴ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...]”

“III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; [...]” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

impugnação pode também ser oposta perante o próprio Poder Judiciário, denominando-se, nesse caso, de processo judicial tributário.

O presente trabalho ater-se-á ao estudo do processo administrativo-tributário e, visando a um melhor entendimento, segue uma breve incursão ao procedimento que leva à cobrança do tributo e como se dá o processo que segue quando do embate entre o Fisco e o contribuinte na esfera administrativa. Antes, porém, necessária se faz a distinção entre processo e procedimento.

1.1 Processo e procedimento

Processo e procedimento são conceitos distintos e amplamente discutidos na doutrina brasileira. Essencialmente, considera-se procedimento como uma ordem sequencial de fatos convergentes a um mesmo fim; e por processo, o instrumento por onde se opera a solução de uma lide no caso concreto.

É comum o uso do vocábulo processo, equivocadamente, em referência ao que Hugo de Brito Machado Segundo denomina “meros procedimentos”, como por exemplo o que ocorre quando uma lei está em elaboração, visto que recebe o nome de processo legislativo. (2009, p. 6). Tal equívoco se dá devido ao fato de se empregar a expressão processo em sentido amplo, considerando apenas a produção de um efeito jurídico final e não levando em conta o que se pretende, quais as partes envolvidas e se estas têm participação ativa nessa produção.

Para Machado Segundo,

Sempre que houver apenas a série de atos tendentes a um resultado final considerada em seu aspecto formal, mas que não tenha como finalidade a produção de um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (participação esta que ocorre de forma dialética, ou contraditória, se o resultado final consistir na solução de um conflito), tem-se um *mero procedimento*. Quando essa série de atos tiver por propósito produzir um resultado que deva ser legitimado pela participação dos interessados (v. g., dirimir uma lide, um conflito, reconhecendo o direito subjetivo detido por uma das partes litigantes e, sobretudo, oferecendo a essas partes possibilidade de participação), tem-se, além do procedimento considerado em seu aspecto formal, também um *processo propriamente dito*. (Ibidem, p. 55).

Seguindo essa linha, a participação dos sujeitos interessados quando da existência de meros procedimentos não é obrigatória. Assim, a diferenciação entre processo e procedimento é feita no sentido de que o procedimento é um horizonte a ser seguido para a confecção de determinados objetivos, e, por outro lado, para a configuração do processo, além do procedimento que lhe será necessário como guia, exige-se uma participação de sujeitos diversos onde haja uma discussão entre eles – ou seja, uma contradição.

Conforme Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, a distinção entre processo e procedimento é resolvida justamente com a existência de uma contradição entre as partes.

Por *procedimento* concebe-se o sistema de atos interligados em uma relação de dependência sucessiva e unidos pelo fim comum que possibilita e legitima o ato final de consumação do exercício do poder.

Quando o contraditório se fizer presente, então haverá *processo*. Com essa visão, o que distingue o procedimento do processo é a presença do *contraditório*. *Processo* é procedimento animado pela relação processual. (2000, p. 45).

Nesse sentido, pertinente também a definição feita por Odete Medauar, que entende por procedimento uma sucessão encadeada de atos com o mesmo fito; e por processo, uma sucessão de atos que além do vínculo existente entre eles, envolve “vínculos jurídicos entre os sujeitos, englobando direitos, deveres, poderes, faculdades, na relação processual”. (2001, p. 194).

Acrescenta-se ainda o fato de o procedimento exigir correlação entre os atos que o compõem. Marçal Justen Filho aborda tal temática de forma clara, quando observa que o procedimento consiste numa “sequência predeterminada de atos, entre si relacionados por vínculos lógicos, em que o exaurimento da etapa anterior é pressuposto de instauração da etapa posterior e cujo resultado final deve guardar compatibilidade com os atos antecedentes”. (2008, p. 213).

Referentemente ao processo administrativo-tributário, tem-se que é o conflito composto perante a Administração Pública e que se constitui de sujeitos com pretensões divergentes, sendo um deles o próprio Fisco. Como situação exemplificativa do processo administrativo-tributário cita-se a impugnação de um lançamento, o qual é feito através de um procedimento *per se* onde se pretende apurar a existência do tributo.

Tem-se, assim, que o procedimento existe dentro do processo, regulamentando seu andamento, mas com esse não se confunde, visto que existem procedimentos que não compõem necessariamente processos: como os concursos públicos, que são apenas procedimentos visando uma seleção a cargos governamentais.

O contrário já não se observa, pois, para que se tenha o processo, fundamentalmente há que se seguir um procedimento, ou seja, deve existir uma sucessão de atos que regule a forma de obtenção do resultado almejado.

Desta forma se faz esclarecida a discrepância existente entre processo e procedimento: o primeiro almeja a solução de uma lide formada entre partes contraditórias e é organizado por atos sucessivos e interligados; o segundo também aspira a um fim específico e, da mesma forma, constitui-se de uma ordem contínua de atos conexos, porém, independe de divergência entre sujeitos.

Superado esse ponto, pode-se abordar o procedimento tributário que ensejará a cobrança do tributo e o processo que regulará a apreciação da desconformidade acerca de sua exigência.

1.2 Procedimento tributário

A Constituição Federal prevê determinadas hipóteses em que importarão na prestação de imposições pecuniárias por parte dos cidadãos que se encontrarem nas prerrogativas estabelecidas por estas suposições. A uma das formas que se dá a cobrança desta prestação, como referido acima, o Código Tributário Nacional intitula tributo.

Na disposição prevista pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, tributo é “toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

Complementando o conceito legal, José Eduardo Soares de Melo leciona que o tributo é a receita pública que deriva do patrimônio dos particulares, possui um caráter compulsório e é instituído por lei, “consoante as materialidades e respectivas competências constitucionais, fundamentada em princípios conformadores de peculiar regime jurídico”. (2005, p. 53).

Tem-se, dessa forma, que a prestação pecuniária que a Constituição Federal autoriza a ser cobrada como tributo deve ser paga independentemente da vontade do contribuinte, decorrência essa do caráter compulsório que lhe é próprio. Além disso, não pode constituir uma sanção de ato ilícito, visto não ter o intuito de penalizar atividades ilícitas.

Importante mencionar que, em nosso sistema tributário, existem cinco espécies de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Entretanto, não cabe aqui a distinção dessas classes, visto que não se faz pertinente ao objetivo do presente estudo.

A situação prevista na lei que autoriza a exigência do tributo, quando constatada no mundo fático, gera ao contribuinte a obrigação de pagar tal prestação. Em decorrência dessa incidência (da lei), ocorre o denominado fato gerador.

Há uma diferenciação entre a previsão descrita na lei, denominada hipótese de incidência, e a ocorrência desta previsão no mundo dos fatos, o fato gerador. Pertinente, neste aspecto, o referido por Hugo de Brito Machado:

A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto. (2006, p. 147).

Daí, extrai-se que, a partir do momento que ocorre o fato descrito na norma tributária como necessário à cobrança da prestação pecuniária (concretizando a hipótese de incidência), há a ocorrência do fato gerador. Ou seja, o fato gerador só tem sua verificação no mundo real e concreto quando da existência do fenômeno da subsunção – enquadramento do caso concreto na lei ou norma. (MELO, 2005, p. 215).

Para Melo, “para que possa ter nascimento o tributo é necessária a previsão de diversos requisitos indicados na lei, compreendendo a figura da ‘hipótese de incidência’ tributária”. (Ibidem, p. 216).

Sendo assim, com o cumprimento desses requisitos, terá sido formada uma relação jurídica, onde de um lado tem-se o sujeito ativo⁵, aquele com competência para cobrar o tributo – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – e de outro, o sujeito passivo⁶, cidadão que deve prestar a obrigação de pagar, também sendo chamado de contribuinte ou de responsável tributário.

O vínculo estabelecido entre o sujeito ativo e o sujeito passivo – decorrente do fato gerador – chama-se obrigação tributária e, de acordo com o Código Tributário Nacional, pode ser de duas espécies⁷: principal, que é a obrigação de pagar o tributo; e acessória, aquela referente aos atos que devem ser praticados ou abstidos em função da própria obrigação principal.

A obrigação tributária, inicialmente, não está certa quanto à sua mensuração pecuniária, sendo necessário para sua estipulação um processo de liquidação, o qual é previsto pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional⁸. Tal previsão se constitui no lançamento, onde a obrigação já existente transformar-se-á em certa, líquida e exigível.

Para Machado Segundo, o lançamento “aperfeiçoa a relação tributária preexistente, conferindo-lhe efeitos jurídicos em grau máximo, tornando-a líquida, certa e exigível”. (2009, p. 56).

O lançamento aperfeiçoa a relação anteriormente delineada na medida em que é com ele que serão identificados os sujeitos ativo e passivo, bem como a matéria que está sendo tributada e o montante que será devido, juntamente com a proposição da penalidade que possa ser aplicada em eventual não cumprimento da responsabilidade que cabe ao contribuinte.

⁵ “Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

⁶ “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

⁷ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

“§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

“§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

⁸ “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

“Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

No conceito de James Marins, lançamento é o “ato administrativo de aplicação da norma tributária material”. (2003, p. 203). É ato administrativo ainda que, para se alcançar o lançamento, siga-se um procedimento. Como preceituado pelo autor,

Embora revestido de finalidade estritamente tributária, o lançamento é ato administrativo. Este ato [...] será muitas vezes precedido de procedimento preparatório, que é denominado procedimento de lançamento. Este ato administrativo tributário reveste-se de vários atributos, como o de estancar a fluência do prazo decadencial, e tem a virtude de ensejar a exigibilidade administrativa e, subsequente, uma vez inscrita a obrigação lançada em dívida ativa, propiciar a exequibilidade (que é necessariamente judicial) da obrigação tributária. (Ibidem, p. 202).

Ainda, nesse sentido, o posicionamento apontado por Estevão Horvath, para quem “parece inequívoco que existe um procedimento – no sentido de uma sequência de atos juridicamente encadeados visando a desembocar num ato final – e um ato final, ambos chamados pela legislação e por parte da doutrina de lançamento”. (1997, p. 33). O autor menciona ser adequado o entendimento de que o lançamento é um ato administrativo culminado de um procedimento prévio. (Ibidem, p. 34).

Desta vista, o lançamento considera-se um ato administrativo que, primeiramente, passa por um procedimento, o qual tem por finalidade a apuração da quantia tributária devida e a identificação dos sujeitos que fazem parte da relação estabelecida.

Tal ato (o lançamento) é obrigatório e de competência privativa da autoridade administrativa, conforme o artigo 142 do Código Tributário Nacional. É no lançamento, como visto acima, que se verifica a ocorrência do fato que gerou a obrigação, a matéria a ser tributada e a identificação do sujeito passivo, bem como a individualização e quantificação do valor devido.

Em decorrência do lançamento, constitui-se o chamado crédito tributário, vínculo de natureza obrigacional que atribui poder ao Estado para a exigência do pagamento do tributo pelo contribuinte ou pelo responsável tributário. (MACHADO, 2006, p. 190).

Dessa forma, a obrigação antes estabelecida entre os sujeitos recebe, agora, o nome de crédito tributário. Assim, quando da ocorrência do fato gerador, em consequência o surgimento da obrigação tributária seguido do lançamento, nasce para o Poder Público o

direito à exigência dos valores configurados como tributo – ou seja, formaliza-se o crédito tributário.

Por ocasião da feitura do lançamento, torna-se necessária uma notificação com o escopo de cientificar formalmente ao contribuinte da obrigação tributária que lhe foi imputada. Somente após essa notificação é que se torna exigível o crédito tributário.

De acordo com o artigo 11 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo-tributário na esfera federal, a notificação deve conter a qualificação do notificado e o valor do crédito e o prazo para o recolhimento ou impugnação, entre outros requisitos⁹.

Após a notificação da ocorrência do lançamento ao sujeito passivo é concedido um prazo para efetuar o pagamento referente ao tributo, sob pena de cobrança judicial. Conforme o artigo 15 do Decreto 70.235/72, o prazo é de trinta dias a contar da notificação¹⁰ e é a partir desse prazo que é dado ao contribuinte a faculdade de discutir o crédito constituído pela Fazenda Pública.

Nessa seara, salienta Ribas que

Recebida a notificação de lançamento ou de multa e com ela não se conformando, o contribuinte pode realizar sua defesa via impugnação, ficando a obrigação tributária suspensa até decisão definitiva (art. 151, III, do CTN), que poderá confirmar, modificar ou anular o lançamento. [...] Impugnação, também chamada de reclamação, é instrumento de proteção de direitos no qual o interessado manifesta sua não conformação com o ato do lançamento tributário ou autuação e postula à autoridade administrativa o reexame do ato praticado, tendo em vista a situação de fato ou a lei aplicada. (2000, p. 118).

Assim, pode o contribuinte insurgir-se sempre que considerar indevido ou abusivo o valor cobrado a título de tributo, hipótese essa em que se suspenderá a cobrança e poderá ter-se alterado o lançamento. Conforme o artigo 145, inciso I, do Código Tributário Nacional,

⁹ “Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

“I - a qualificação do notificado;

“II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

“III - a disposição legal infringida, se for o caso;

“IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

¹⁰ “Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

torna-se possível a alteração do lançamento (e com isso a alteração do crédito tributário) através da impugnação feita pelo sujeito passivo.

Observa Martins que

A impugnação formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo (conflito de interesses entre a Fazenda Pública e o contribuinte, deduzido administrativamente) e transmuda o procedimento administrativo preparatório do ato de lançamento em processo administrativo de julgamento da lide fiscal, passando a assistir ao contribuinte as garantias constitucionais e legais do *procedural due process*. (2003, p. 274).¹¹

Caso não seja paga nem impugnada, o crédito a que se refere à obrigação tributária será inscrito em dívida ativa¹², ensejando ao Estado a possibilidade de exigência judicial através do processo de execução fiscal. De outra parte, com a discordância e irresignação do contribuinte face ao crédito constituído em favor do Poder Público, tem início a etapa processual, abordada no próximo tópico.

1.3 Processo administrativo-tributário

A formalização do crédito tributário, como já mencionado, é feita pelo ato de lançamento, o qual lhe confere certeza, liquidez e exigibilidade, e obriga o contribuinte ou o responsável ao pagamento da prestação pecuniária relativa ao tributo.

Quando o contribuinte concorda com o crédito devido e satisfaz a prestação correspondente ao tributo, não há que se falar em contencioso, visto que o procedimento tributário de lançamento, e seu posterior ato administrativo, deram-se sem contestações e o seu pagamento feito de forma pacífica.

Entretanto, como ocorre em não raras vezes, o responsável pela obrigação tributária não se considera como tal ou acredita ser o montante indevido, situações essas em que

¹¹ *Procedural due process* traduz-se em “devido processo legal”.

¹² “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

possibilitam a discussão entre o Fisco e o contribuinte, onde este busca a desconstituição da exigência fiscal. O instrumento pelo qual se dará tal entrave denomina-se processo, podendo ser de duas naturezas: judicial ou administrativa.

O processo em sentido amplo encontra supedâneo no próprio texto da Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso LIV, onde se assegura que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”¹³. Daí decorrem as duas possibilidades de seguimento da contenda: judicial ou administrativa – ambas as situações preconizadas pelo mesmo dispositivo, inciso LV, o qual garante aos litigantes e acusados em geral o contraditório e a ampla defesa nas duas formas processuais¹⁴. Essas garantias serão abordadas, mais a frente, em momento oportuno.

Genericamente, quando o processo é formado perante o âmbito da Administração Pública, ou seja, do Poder Executivo, diz-se processo administrativo, e este se reparte em diferentes espécies¹⁵, entre as quais figura o chamado processo administrativo-tributário. É nessa qualidade que serão dirimidas as questões que envolvem os contribuintes e o Fisco na esfera administrativa.

Conceituando processo administrativo-tributário, tem-se por aquele sucedido na esfera administrativa e organizado como o “conjunto de atos administrativos desenvolvidos pela manifestação da Administração e do contribuinte a respeito da relação jurídica tributária para solução das controvérsias sobre questões pertinentes aos tributos”. (RIBAS, 2000, p. 17).

Nas palavras de Ribas,

O processo administrativo tributário tutela administrativamente interesses do administrado contra medidas arbitrárias ou ilegais da autoridade administrativa concretizadas pelo lançamento tributário e pela imposição de penalidades, e se configura pelo desencadeamento de uma série de medidas processuais, estabelecidas pelo legislador, para conferir a efetividade a uma situação amparada pelo direito substancial, a partir de ato do contribuinte com apresentação de impugnação, momento em que se institui o *contraditório*. (Ibidem, p. 206).

¹³ “Art. 5º [...]: [...]”

“LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

¹⁴ “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; [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

¹⁵ Segundo Hely Lopes Meirelles, o processo administrativo reparte-se em várias espécies, entre as quais, as mais frequentes são o processo disciplinar, o processo tributário e o processo ambiental. (2009, p. 693).

No mesmo sentido, em conformidade com Hely Lopes Meirelles, processo administrativo-tributário é o “que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito fiscal, bem como à fixação do alcance de normas de tributação em casos concretos, pelos órgãos competentes tributantes”. (2009, p. 707).

Dessa maneira, o processo que surge quando da discrepância acerca de questões tributárias no âmbito administrativo é denominado processo administrativo-tributário. Esta configuração processual compõe-se pelos atos e procedimentos adotados na solução do impasse estabelecido entre o Fisco e o contribuinte. Tal dissídio constituir-se-á de características jurisdicionais, visto que pretende dirimir uma discussão entre as partes, prerrogativa que cabe ao Poder Judiciário.

Cumprе ressaltar que, na esfera administrativa brasileira, as decisões proferidas não fazem coisa julgada¹⁶, ou seja, poderão ser apreciadas novamente em âmbito judicial. Sendo assim, quando vencido o contribuinte, ainda lhe será possível a reforma da decisão, o que não ocorrerá para a Fazenda Pública, uma vez que esgotadas as instâncias administrativas e considerando o crédito indevido, este será extinto¹⁷.

Ribas ainda aponta o fato de que é facultado ao administrado exaurir os recursos na via administrativa ou recorrer, de forma imediata, ao Poder Judiciário (2000, p. 192). A inafastabilidade da apreciação pela esfera judicial é decorrente do artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal¹⁸.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, nesse sentido, estabelece:

O direito brasileiro adotou o sistema da jurisdição una, pelo qual o Poder Judiciário tem o monopólio da função jurisdicional, ou seja, do poder de apreciar, com força de coisa julgada, a lesão ou ameaça de lesão a direitos individuais e coletivos. Afastou, portanto, o sistema da dualidade de jurisdição em que, paralelamente ao Poder Judiciário, existem os órgãos do Contencioso Administrativo que exercem, como aquele, função jurisdicional sobre lides de que a Administração Pública seja parte interessada. (2005, p. 654).

¹⁶ Coisa julgada é uma “qualidade dos efeitos da sentença (ou acórdão), que se tornam imutáveis quando contra ela já não cabem mais recursos”. (GONÇALVES, 2009, p. 23).

¹⁷ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

“IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória.” (BRASIL, Código Tributário Nacional, 1967).

¹⁸ “Art. 5º [...]: [...]

“XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

A vantagem de se optar pelo processo administrativo sobre o judicial paira no fato de não haver incidência de custas, afora as taxas pelo fornecimento de cópias e reproduções documentais, e pela forma mais célere que se procede, bem como a ausência de sucumbência. Ainda, a interposição de recurso perante a via administrativa suspende a exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional.

Resumindo, o contencioso tributário-administrativo tem início com a insurgência, na esfera administrativa, por parte do contribuinte, contra a pretensão fazendária constituída pelo lançamento. A discordância gera a possibilidade de impugnação, suspendendo a exigibilidade do tributo até que se conclua o processo em contenda. Mas como se dá tal processo? Quais suas fases procedimentais e perante qual órgão administrativo ele terá composição? Essas questões serão abordadas nas próximas matérias deste estudo.

1.3.1 Etapas do processo administrativo-tributário

O procedimento que regula o processo administrativo-tributário é dividido em, basicamente, três etapas: instauração, instrução e decisão ou julgamento. James Marins ainda inclui uma última fase, a recursal.

A etapa da instauração coincide com a resistência apresentada pelo contribuinte em virtude da notificação do lançamento e “formaliza a existência da lide tributária no âmbito administrativo”. (MARINS, 2003, p. 274). É nesta etapa que será apresentada a defesa, que de acordo com o ensino de Dejalma Campos, “se reveste de capital importância para o contribuinte, pois, nessa oportunidade, deverá contestar a acusação fiscal, utilizando-se primordialmente de provas, do direito e da jurisprudência”. (1995, p. 56).

A instauração é feita através da formulação de impugnação por parte do contribuinte inconformado com a exação fiscal. Os requisitos necessários à elaboração da impugnação, bem como os referentes às outras etapas do processo administrativo-tributário, serão examinados logo adiante, quando da apreciação das fases processuais-tributárias em cada esfera administrativa e em conformidade com suas legislações vigentes.

A fase posterior à instauração, chamada instrução, é aquela onde se realizarão as provas técnicas – produção de provas. “Tem esta etapa caráter probatório complementar, pois a prova documental já deve ter sido apresentada pelo contribuinte na etapa instauratória, por ocasião da impugnação, juntamente com a indicação das provas técnicas e respectivos quesitos”. (MARINS, 2003, p. 276).

Após a instrução, passa-se ao julgamento (em primeira instância), o qual consiste na decisão proferida pela autoridade ou órgão competente. Com a solução da discussão em primeiro grau, há a possibilidade de interposição recursal.

Marins afirma que

com o escopo de conferir qualidade e atribuir segurança aos julgamentos administrativos o princípio do duplo grau de cognição se afigura como é imperativo jurídico expresso no art. 5º, LV, da CF/88 e o direito ao recurso representa importante desdobramento do princípio da ampla defesa. (Ibidem, p. 280).

Há o recurso voluntário e o recurso de ofício. No primeiro caso, o contribuinte, vencido na instância inferior, é quem recorre. No recurso voluntário, exigia-se depósito prévio do montante cobrado, visto que, na decisão de primeiro grau, tinha-se a comprovação da existência do crédito. Já o recurso de ofício ocorre quando a Fazenda perde a ação perante o juízo de primeira instância. Em assim sendo, obrigada ficará a autoridade a elaborar o recurso de ofício a autoridade superior, em concordância com a legislação mencionada logo abaixo.

1.3.1.1 Depósito prévio para seguimento do recurso administrativo

Aqui há uma questão de importante relevância: a exigência de depósito prévio para a admissão de interposição recursal na esfera administrativa.

Com a edição da Medida Provisória n. 1.621, de 12 de dezembro de 1997 (posteriormente convertida na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002), que alterou o artigo 33

do Decreto n. 70.235/72, fez-se necessário, para a interposição de recurso voluntário, o depósito mínimo de trinta por cento do valor exigido na decisão de primeiro grau¹⁹.

Tal depósito foi regulado pelo Decreto n. 3.717, de 3 de janeiro de 2001 – revogado pelo Decreto n. 4.523, de 17 de dezembro de 2002, que passou a exigir não mais o depósito, mas sim o arrolamento de bens e direitos equivalentes aos trinta por cento da exigência fiscal exigida na decisão de primeira instância.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já tinha adotado a posição no sentido de que tal exigência não oferecia óbice ao sistema jurídico vigente no país. Conforme o julgado da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1049 MC/DF, publicada em 25 de agosto de 1995, certificou-se que o recurso administrativo só teria seguimento se o interessado fizesse depósito prévio do montante exigido.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIÁRIO. 13. SALÁRIO: SUA NÃO INTEGRAÇÃO NO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO PARA O CÁLCULO DE BENEFÍCIO. RECURSO: **OBRIGATORIEDADE DO DEPÓSITO DA MULTA IMPOSTA**. BENEFÍCIOS: PRAZO DE CARÊNCIA. ABONO DE PERMANÊNCIA: EXTINÇÃO. PECULIO: EXTINÇÃO. Lei 8.212, de 1991, § 7º do artigo 28 e art. 93 com a redação da Lei 8.870/94. Art. 25, inciso II e artigo 82 da Lei 8.213, de 1991, com a redação da Lei nº 8.870, de 1994. I. - Suspensão cautelar da eficácia do art. 93 da Lei 8.212, de 1991, com a redação da Lei 8.870/94, que estabelece que "o recurso contra a decisão do INSS que aplicar multa por infração a dispositivo da legislação previdenciária **só terá seguimento se o interessado o instruir com a prova do depósito da multa atualizada monetariamente**, a partir da data da lavratura." (Voto vencido do Relator). II. - Indeferimento da cautelar relativamente aos demais dispositivos legais acoimados de inconstitucionais. (Voto do Relator). III. - Indeferimento da cautelar relativamente a todos os dispositivos acoimados de inconstitucionais: § 7º do art. 28 e art.93 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 8.870/94, bem assim do inciso II do art. 25 e do art. 82 da Lei 8.213, de 1991, com as alterações da Lei 8.870, de 1994. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 1049 MC/DF, 1995).

No mesmo sentido, tem-se como exemplo a decisão do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 2000/0047525-4, julgado pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça em 19 de fevereiro de 2002, conforme ementa a seguir:

¹⁹ “Art. 33. [...]”

“§ 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.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

EMENTA: RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. **RECURSO ADMINISTRATIVO. CONDICIONANTE DE DEPÓSITO PRÉVIO.** CONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTES DO COLENDO STF. 1. Consoante jurisprudências do colendo Supremo Tribunal Federal, **é constitucional a condicionante do depósito prévio para a interposição de recurso administrativo**, não obstante considere-se que a Constituição Federal de 1988 não garante o duplo grau de jurisdição administrativa. 2. Recurso não provido. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 2000/0047525-4, 2002).

Ocorre que, em 2007, alterando seu entendimento anterior, o Supremo Tribunal Federal reconsiderou a matéria para, por fim, opinar pela inconstitucionalidade de os recursos administrativos terem sua admissibilidade submetida a prévio depósito do montante discutido. Veja-se a decisão que o Supremo proferiu por ocasião da Ação direta de inconstitucionalidade n. 1976-7:

EMENTA: 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. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 1976-7, 2007).

Ainda, nesse cerne, em decisão unânime, o Supremo Tribunal Federal acolheu a proposta para a edição da Súmula Vinculante n. 21, em 29 de outubro de 2009, nos seguintes termos: “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula vinculante n. 21, 2009).

Do mesmo modo, a Súmula 373 do Superior Tribunal de Justiça, onde se lê: “É ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo”. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Súmula 373, 2009).

Machado Segundo explana que as decisões proferidas pelo STF foram reapreciadas com o passar do tempo, mudando o caráter da imposição do depósito recursal para inconstitucional, visto que fere o direito dos contribuintes ao acesso de instância superior administrativa. O autor ensina que

[...] o Supremo Tribunal Federal, por seu Plenário, declarou a inconstitucionalidade da exigência dessas garantias, no julgamento conjunto dos RREE 388.359, 389.383 e 390.513. Considerou-se, com inteiro acerto que a exigência implica ofensa à isonomia, e ao devido processo legal, administrativo além de dizer respeito à matéria privativa de lei complementar, não podendo ser tratada, como foi, por lei ordinária. O STJ, a propósito, vem seguindo a orientação do STF, tendo decidido, no julgamento do AGRG no AG 829.932-SP (j. em 20.9.2007, Rel. Min. João Otávio de Noronha), que “a exigência do depósito prévio de trinta por cento do valor da dívida como requisito para a interposição de recurso administrativo não mais pode prevalecer, sob pena de que seja esvaziado o direito dos administrados de recorrerem administrativamente” (Informativo STJ n. 332/2007). (2009, p. 168).

Não se pode olvidar de mencionar que o Supremo Tribunal Federal também editou súmula no mesmo sentido para as questões resolvidas na esfera judicial, considerando a inconstitucionalidade da exigência de depósito prévio como requisito de admissão para recursos judiciais que visem discutir a exigibilidade do crédito tributário²⁰.

²⁰ A Súmula Vinculante n. 28, aprovada em 3 de fevereiro de 2010 tem a seguinte redação: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Súmula vinculante n. 28, 2010).

Salienta-se, assim, a mudança de posicionamento adotada pelo Supremo Tribunal Federal quanto à questão dos depósitos prévios para admissibilidade recursal em esfera administrativa. Dessa forma, constata-se um caráter de evolução jurídica dentro das decisões proferidas pelo Tribunal neste quesito.

Nos itens subsequentes, serão esclarecidas quais as legislações pertinentes ao processo administrativo-tributário e como ele se dá perante cada esfera federativa.

1.3.2 Legislação pertinente

A Constituição Federal, como mencionado, assegura o processo, mas não o regula, sendo que a competência para a regulamentação do contencioso administrativo, assim como seus métodos de instituição e seguimento fica a cargo de cada ente da federação, em consonância com o artigo 24 da Constituição Federal²¹.

Melo, nesta seara, estabelece que

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deverão editar sua própria legislação, disciplinando as competências das autoridades para o exercício da atividade tributária, especificando as mais variadas funções, a saber: a) fiscalização e cobrança dos créditos tributários; b) julgamento dos litígios instaurados em razão de lançamentos; c) restituição e compensação de tributos; d) consultoria; e) planejamento. (2005, p. 356).

Nesse sentido, Leandro Paulsen salienta que o processo administrativo-tributário não se regula por norma geral de direito tributário, tal como o Código Tributário Nacional. Para o autor, “cada ente político estabelece o processo administrativo-tributário relativo aos tributos que administra”. (2010, p. 1054).

Relativamente ao processo administrativo fiscal em âmbito federal, observa-se o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. Subsidiariamente, tem-se a aplicação da Lei n.

²¹ “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: “I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico.” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

9.784, de 29 de janeiro de 1999, que estabelece um caráter geral em relação aos procedimentos já especificados.

Já no Estado do Rio Grande do Sul, a lei que dispõe sobre o procedimento administrativo-tributário é a Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973.

Na esfera municipal, optou-se pela legislação referente ao Município de Carazinho, visto ser neste a residência da autora. A lei que regulamenta o processo administrativo-tributário em Carazinho é a Lei Complementar n. 110, de 28 de setembro de 2006, que aprovou o Código Tributário do município em questão.

1.3.2.1 Processo administrativo-tributário federal

De acordo com os artigos 14 e 15 do Decreto n. 70.235/72, é com a impugnação que se tem instaurado o processo administrativo-tributário federal, devendo ser instruída com os documentos que fundamentam sua defesa no prazo de trinta dias contados da intimação da exigência²².

O artigo 16 do Decreto n. 70.235/72 elenca, ainda, os requisitos que devem constar da impugnação. Entre eles: a autoridade a que se dirige, a qualificação da parte, os motivos de fundamentação e as diligências que se pretende realizar²³.

A decisão em primeiro grau deve conter um relatório resumido do processo, sua fundamentação legal, e a conclusão acerca de todos os fatos e razões alegados na defesa²⁴.

²² “Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

²³ “Art. 16. A impugnação mencionará:

“I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

“II - a qualificação do impugnante;

“III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

“IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

“V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

²⁴ “Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto

Quando a decisão proferida for favorável ao contribuinte, deve ser remetida ao órgão superior, obrigatoriamente²⁵. Caso a pretensão do sujeito passivo não seja acolhida, este pode interpor recurso no prazo de trinta dias com o fito de pleitear a modificação da decisão, conforme o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72²⁶.

Quanto à competência, de acordo com o Decreto n. 70.235/72, a impugnação, em âmbito federal, é julgada em primeira instância pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento e, em segunda instância, pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais²⁷. Ainda, do julgamento em segunda instância, caberá recurso especial à Câmara de Recursos Fiscais, conforme o parágrafo segundo, artigo 37, do mesmo decreto²⁸.

Parafraseando Campos, tem-se que

Na fase recursal, o Contencioso Fiscal da União é formado pelos Conselhos de Contribuintes, órgãos colegiados de composição paritária que decidem controvérsias sobre tributos federais. Portanto, tanto o recurso voluntário oferecido pelo contribuinte, quanto o recurso de ofício, interposto pela autoridade administrativa, serão julgados em segunda instância por estes conselhos que não dispõem de competência para julgar em caráter definitivo cabendo sempre revisão judicial do que decidirem. (1995, p. 52).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), segundo seu regimento interno, é estruturado por três seções, cada uma composta por quatro câmaras, as quais

do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

²⁵ “Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

“I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

²⁶ “Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

²⁷ “Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete:

“I - em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal; [...]

“II - em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

²⁸ “Art. 37. [...]”

“§ 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

integradas por turmas ordinárias e especiais, bem como pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), formada de três turmas, e pelo pleno do CSRF²⁹.

A cada seção do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais cabe matérias específicas de apreciação³⁰, estipuladas pelo próprio regimento, e, da mesma forma, para a Câmara Superior de Recursos Fiscais estipulam-se turmas para apreciações diferenciadas³¹.

²⁹ “Art. 2º O CARF tem a seguinte estrutura: [...]”

“II – JUDICANTE:

“1. Três Seções, compostas por 4 (quatro) Câmaras cada, estas integradas por turmas ordinárias e especiais.

“2. Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), formada por 3 (três) turmas.

“3. Pleno da CSRF.

“§ 1º As turmas especiais poderão funcionar nas cidades-sede das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil.

“§ 2º As turmas especiais possuem caráter temporário, sendo criadas ou extintas por ato do Ministro de Estado da Fazenda.” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, Portaria n. 256, Anexo II, 2009).

³⁰ “Art. 2º À Primeira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

“I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);

“II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);

“III - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), quando se tratar de antecipação do IRPJ;

“IV - demais tributos, quando procedimentos conexos, decorrentes ou reflexos, assim compreendidos os referentes às exigências que estejam lastreadas em fatos cuja apuração serviu para configurar a prática de infração à legislação pertinente à tributação do IRPJ;

“V - exclusão, inclusão e exigência de tributos decorrentes da aplicação da legislação referente ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, na apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação (SIMPLES-Nacional);

“VI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo; e

“VII - tributos, empréstimos compulsórios e matéria correlata não incluídos na competência julgadora das demais Seções.

“Art. 3º À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

“I - Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF);

“II - Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF);

“III - Imposto Territorial Rural (ITR);

“IV - Contribuições Previdenciárias, inclusive as instituídas a título de substituição e as devidas a terceiros, definidas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007; e

“V - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo.

“Art. 4º À Terceira Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância que versem sobre aplicação da legislação de:

“I - Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), inclusive as incidentes na importação de bens e serviços;

“II - Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL);

“III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

“IV - Crédito Presumido de IPI para ressarcimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS;

“V - Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF);

“VI - Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira (IPMF);

“VII - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF);

“VIII - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE);

“IX - Imposto sobre a Importação (II);

1.3.2.2 Processo administrativo-tributário estadual

No Estado do Rio Grande do Sul, o artigo 24, inciso I, da Lei n. 6.537/73 estipula que o processo administrativo-tributário estadual tem início pela impugnação ao lançamento³², e assim como na esfera federal, deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos que a fundamentam, sendo apresentada no prazo de trinta dias contados da sua notificação ou intimação³³.

A legislação estadual do Rio Grande do Sul exige basicamente os mesmos requisitos do Decreto n. 70.235/73 para a defesa, conforme o artigo 28-A da Lei n. 6.537/73³⁴, quais

“X - Imposto sobre a Exportação (IE);

“XI - contribuições, taxas e infrações cambiais e administrativas relacionadas com a importação e a exportação;

“XII - classificação tarifária de mercadorias;

“XIII - isenção, redução e suspensão de tributos incidentes na importação e na exportação;

“XIV - vistoria aduaneira, dano ou avaria, falta ou extravio de mercadoria;

“XV - omissão, incorreção, falta de manifesto ou documento equivalente, bem como falta de volume manifestado;

“XVI - infração relativa à fatura comercial e a outros documentos exigidos na importação e na exportação;

“XVII - trânsito aduaneiro e demais regimes aduaneiros especiais, e dos regimes aplicados em áreas especiais, salvo a hipótese prevista no inciso XVII do art. 105 do Decreto-Lei n° 37, de 18 de novembro de 1966;

“XVIII - remessa postal internacional, salvo as hipóteses previstas nos incisos XV e XVI, do art. 105, do Decreto-Lei n° 37, de 1966;

“XIX - valor aduaneiro;

“XX - bagagem; e

“XXI - penalidades pelo descumprimento de obrigações acessórias pelas pessoas físicas e jurídicas, relativamente aos tributos de que trata este artigo.

“Parágrafo único. Cabe, ainda, à Terceira Seção processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância relativos aos lançamentos decorrentes do descumprimento de normas antidumping ou de medidas compensatórias.” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, Portaria n. 256, Anexo II, 2009).

³¹ “Art. 9º Cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar o recurso especial previsto no inciso II do art. 64, contra decisões de Câmara, de turmas ordinária ou de turma especial, observada a seguinte especialização:

“I - à Primeira Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 2º;

“II - à Segunda Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 3º;

“III - à Terceira Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 4º.” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, Portaria n. 256, Anexo II, 2009).

³² “Art. 24. A fase litigiosa do procedimento inicia-se na repartição que jurisdiciona o domicílio fiscal do sujeito passivo ou em outra entidade pública ou privada credenciada pelo Secretário da Fazenda:

“I - pela impugnação a lançamento de tributo ou penalidade.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

³³ “Art. 28. A impugnação e a contestação, formalizadas por escrito e instruídas com os documentos em que se fundamentarem, serão apresentadas no prazo de 30 (trinta) dias, contado da notificação ou intimação, à repartição mencionada no artigo 24.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

³⁴ “Art. 28. [...]”

“§ 2º - A impugnação e a contestação mencionarão:

“a) a autoridade julgadora a quem são dirigidas;

“b) a qualificação e assinatura do impugnante ou contestante, e data;

sejam: a autoridade julgadora a quem se dirige a impugnação; a qualificação do impugnante; o valor impugnado; as razões que fundamentam a impugnação; o requerimento de perícia, quando necessário; e a data.

A decisão da autoridade competente deve ser proferida em quinze dias e resolverá as questões suscitadas no procedimento, concluindo pela procedência ou não (parcial ou total) da impugnação, definindo quais os seus efeitos e determinando a intimação do sujeito passivo³⁵. Deve, ainda, a decisão ser fundamentada³⁶.

A autoridade julgadora deve recorrer de ofício quando a decisão for contrária à Fazenda Pública³⁷, e é facultativo ao contribuinte recorrer voluntariamente da decisão que lhe for desfavorável³⁸.

Na esfera estadual, segundo Campos, os tribunais fiscais são chamados de conselhos administrativos estaduais, e “são órgãos colegiados e autônomos, com representação paritária dos Contribuintes e da Fazenda do Estado”. (1995, p. 57).

O julgamento em primeira instância, no Estado do Rio Grande do Sul, compete ao Superintendente da Administração Tributária, ou a fiscal por ele designado³⁹. Na segunda

“c) o valor impugnado;

“d) as razões de fato e de direito em que se fundamentam;

“e) o requerimento de perícia, se for o caso, expostos os motivos que a justifiquem.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

³⁵ “Art. 37. A decisão, proferida em 15 (quinze) dias, resolverá todas as questões suscitadas no procedimento e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do ato impugnado, definido, expressamente, os seus efeitos e determinando a intimação do sujeito passivo.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

³⁶ “Art. 39. A autoridade julgadora fundamentará a decisão, mas não ficará adstrita às alegações constantes do processo e, na apreciação da prova, formará livremente o seu convencimento, atendendo aos fatos e circunstâncias extraídas do processo, ainda que não alegados pelas partes.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

³⁷ “Art. 41. A autoridade julgadora de primeira instância recorrerá de ofício, com efeito suspensivo, a uma das Câmaras do TARF, sempre que proferir decisão contrária à Fazenda, no todo ou em parte, podendo deixar de fazê-lo quando:

“I - a importância pecuniária em discussão não exceder o valor de 525,4382 UPF-RS, na data da decisão;

“II - a decisão for fundada exclusivamente no reconhecimento de erro de fato;

“III - a decisão de referir exclusivamente à obrigação acessória.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

³⁸ “Art. 44. Das decisões de primeira instância contrárias ao sujeito passivo ou ao requerente, no todo ou em parte, inclusive sobre pedido de restituição, cabe recurso voluntário a uma das Câmaras do TARF, com efeito suspensivo.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

³⁹ “Art. 36. O julgamento do processo em primeira instância compete:

“I - ao Superintendente da Administração Tributária ou a Fiscais de Tributos Estaduais, por ele designados;

“II - ao Corregedor-Geral da Justiça, quanto à imposição de penalidade a infrator que seja membro ou servidor do Poder judiciário.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

instância, cabe ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais⁴⁰, que tem sede em Porto Alegre e sua jurisdição é para todo o Estado do Rio Grande do Sul⁴¹.

1.3.2.3 Processo administrativo-tributário municipal

A Lei Complementar n. 110/06, que regula o processo administrativo-tributário no Município de Carazinho, limita-se a garantir que, protocolada a defesa, haverá prévia manifestação da Fiscalização Tributária⁴².

Quando a decisão for contrária ao interesse do contribuinte, este pode oferecer recurso no prazo de trinta dias, cabendo ao setor prolator da decisão de primeira instância recorrer de ofício quando decisão contra a Fazenda⁴³.

Em âmbito municipal, a defesa será encaminhada ao Secretário Municipal da Fazenda, em primeira instância, e em segunda, ao Prefeito Municipal, conforme o artigo 214 da Lei Complementar n. 110/06, do Município de Carazinho⁴⁴.

Superadas essas considerações, passa-se, agora, à análise dos princípios norteadores da relação estabelecida com o nascimento do processo administrativo-tributário e as suas implicações, objeto do capítulo subsequente.

⁴⁰ “Art. 49. O julgamento do processo em segunda instância compete ao Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

⁴¹ “Art. 1º. O Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF), criado pela Lei nº 3.694, de 6 de janeiro de 1959 e, regido pela Lei nº 6.537 de 27 de fevereiro de 1973, com sede em Porto Alegre e jurisdição em todo o território do Estado do Rio Grande do Sul, é órgão de segunda instância administrativa na decisão de questões de natureza tributária suscitadas entre a Fazenda Pública Estadual e seus sujeitos passivos.” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Resolução n. 001, 2002).

⁴² “Art. 214. [...]”

“§ 2º - Protocolada defesa, deverá haver prévia manifestação da Fiscalização Tributária sobre o caso.” (BRASIL. Carazinho. Lei Complementar 110, 2006).

⁴³ “Art. 215. Das decisões de primeira instância, caberá recurso, no prazo de 30 (trinta) dias contados da respectiva notificação:

“I - voluntariamente, pelo contribuinte;

“II - de ofício, pelo setor prolator da decisão de primeira instância, sempre que a decisão for contrária à Fazenda.” (BRASIL. Rio Grande do Sul. Carazinho. Lei Complementar 110, 2006).

⁴⁴ “Art. 214. Fica assegurada ao contribuinte, responsável, atuado ou interessado, a plena e ampla defesa e prova, sendo o julgamento dos atos e defesas de competência:

“I - em primeira instância, ao Secretário Municipal da Fazenda;

“II - em segunda instância, ao Prefeito Municipal.” (BRASIL. Carazinho. Lei Complementar 110, 2006).

2 PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO

A importância do estudo dos princípios, no presente trabalho, é imperativa na medida em que eles embasam o sistema jurídico que proporciona a garantia que o contribuinte tem ao pleito de desconstituir a exigência que lhe é imposta pelo Estado. Da mesma forma, é com base nos princípios e seus corolários que são construídos os argumentos sobre a possibilidade de ser apreciada a índole constitucional das normas relacionadas à tributação.

Paulo Bonavides, acerca da importância dos princípios, menciona:

Fazem eles a congruência, o equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. Postos no ápice da pirâmide normativa, elevam-se, portanto, ao grau de norma das normas, de fonte das fontes. São qualitativamente a viga-mestra do sistema, o esteio da legitimidade constitucional, o penhor da constitucionalidade das regras de uma Constituição. (2009, p. 294).

No mesmo cerne, de acordo com Ribas, os princípios regulam a relação das partes com o fito de propiciar uma relação equitativa com a devida proteção a seus direitos. Os princípios são uma espécie de vetores que orientam tanto os legisladores quanto os aplicadores das normas jurídicas, e “se fazem presentes em todos os planos da pirâmide jurídica idealizada por Kelsen”. (2000, p. 27-28).

Como reguladores da equidade nas relações entre partes, e base sustentadora do ordenamento jurídico, os princípios devem ter uma observância minuciosa por parte dos órgãos e agentes que apreciam questões controversas da sociedade.

O processo sucedido em âmbito administrativo também abarca essa observância, visto que se rege pelas normas processuais com todas as suas regras, princípios e particularidades. Conforme Marins, a “etapa administrativo-processual, por conter litigiosidade administrativa, submete-se ao regime jurídico de processo, com todas as suas garantias de raiz constitucional”. (2003, p. 173).

Asseguram-se, assim, às disciplinas processuais, a garantia e observância dos princípios previstos na Constituição Federal, sendo aplicadas, do mesmo modo, às lides compostas perante a esfera administrativa.

A existência desses princípios vem certificar que o processo administrativo-tributário ocorrerá de uma forma eficaz e válida, onde se concede à parte, no caso, ao contribuinte, a garantia de que seu direito de defesa será amplo quando da irresignação com determinado ato proveniente da administração estatal.

Além do mais, como dito por Medauar,

No direito administrativo, os princípios revestem-se de grande importância. Por ser um direito de elaboração recente e não codificado os princípios auxiliam na compreensão e consolidação de seus institutos. Acrescente-se que, no âmbito administrativo, muitas normas são editadas em vista de circunstâncias de momento, resultando multiplicidade de textos, sem reunião sistemática. Daí a importância dos princípios, sobretudo para possibilitar a solução de casos não previstos, para permitir melhor compreensão dos textos esparsos e para conferir certa segurança aos cidadãos quanto à extensão de seus direitos e deveres. (2001, p. 143).

Em vista disso, cabe, neste momento, a análise dos princípios que orientam a relação estabelecida dentro do processo administrativo-tributário. Entre uma série de princípios, extraem-se os que são significativos para o entendimento do estudo em voga: princípio do devido processo legal, com seus corolários ampla defesa ou garantia de defesa, e contraditório; princípio da legalidade; e, princípio da autotutela, incluindo-se o controle de legalidade.

Interessante, antes de adentrar-se ao estudo dos princípios em si, fazer uma breve diferenciação entre princípios e regras.

2.1 Diferenciação entre princípios e regras

Um assunto que releva atenção é a distinção entre regras e princípios. Apesar de considerar-se tanto as regras quanto os princípios, dotados de capacidade normativa, uns não se confundem com os outros.

Para Bonavides

[...] 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 (2009, p. 288).

Sendo assim, há um gênero (norma) que possui uma ramificação em, essencialmente, duas espécies: regras e princípios. As regras tem sua previsão delimitada pelos ditames dos dispositivos legais aos quais estão inseridas, enquanto os princípios tem um caráter orientador para a aplicabilidade efetiva e equitativa das regras.

José Afonso da Silva, a respeito das regras, preceitua o que segue:

são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo, ou seja, reconhecem, por um lado, a pessoas ou a entidades a faculdade de realizar certos interesses por ato próprio ou exigindo ação ou abstenção de outrem, e, por outro lado, vinculam pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem. (2006, p. 91)

Em outras palavras, o autor mencionado identifica regras como aqueles dispositivos previstos subjetivamente que impõem uma ação ou abstenção aos tutelados pelo ordenamento jurídico que abraça tais regras.

Os princípios, por outro lado, conferem valores de abrangência majorada, tendo uma influência maior que as regras. No entender de Roque Antonio Carrazza, são enunciados implícitos ou explícitos, os quais possuidores de grande generalidade e ocupam uma posição de “preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”. (2002, p. 33).

Celso Antônio Bandeira de Mello, na mesma acepção, define princípio da seguinte forma:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência,

exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. (2008, p. 942).

Quando os princípios estão inseridos no Texto Constitucional, dizem-se princípios constitucionais e, em vista disso, constata-se, ainda mais, a marcante relevância que imprimem no ordenamento jurídico. Dessa feita, os princípios manifestam-se como altos preceitos fundamentais, sendo sua obediência requerida para que se tenham garantidos os direitos dos cidadãos conferidos e assegurados pela própria Constituição Federal.

Ao adequado emprego do propósito almejado pelo processo administrativo-tributário, qual seja a solução da controvérsia entre o Fisco e o contribuinte, também são observados princípios. Cabe, agora, a análise dos quais mais se fazem relevantes ao presente estudo.

2.2 Princípio do devido processo legal

O princípio do devido processo legal é assegurado, expressamente, pela Constituição brasileira no seu artigo 5º, inciso LIV, o qual prescreve que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Esse princípio é considerado um primado em nosso sistema jurídico, levando em consideração que os outros princípios decorrem da previsibilidade de que haja um processo regular para defesa de interesses pessoais e subjetivos dos cidadãos. Em especial, do princípio do devido processo legal provêm os princípios da ampla defesa e do contraditório, os quais serão, também, objeto de análise posterior.

Nas palavras de Nelson Nery Junior, o princípio do devido processo legal nada mais é do que a “possibilidade efetiva de a parte ter acesso à justiça, deduzindo pretensão e defendendo-se do modo mais amplo possível”. (2004, p. 70). É de tal importância que se apresenta como sendo a base legal de aplicação dos demais princípios, independente do ramo processual (judicial, administrativo) que se aborda. Segundo o autor,

O conceito de “devido processo” foi-se modificando no tempo, sendo que doutrina e jurisprudência alargaram o âmbito de abrangência da cláusula, de sorte a permitir interpretação elástica, o mais amplamente possível, em nome dos direitos fundamentais do cidadão. (Ibidem, p. 65).

Como aludido no capítulo anterior, há duas espécies de processo que decorrem dessa disposição constante no artigo 5º, inciso LIV do Texto Constitucional. O processo poderá ser judicial ou administrativo, conforme a via optada pelo sujeito que se considera digno de apreciação processual sobre sua causa.

É importante a consciência de que a atuação do Poder Executivo é abraçada pelo princípio do devido processo legal, visto que isso irá certificar a segurança da função judicante que lhe é conferida quando da dirimência de questões sob sua apreciação. Essa função julgadora da Administração Pública será mais profundamente ponderada no capítulo terceiro. O que se evidencia, por hora, é o fato de o processo administrativo, assim como o processo judicial, estar submetido ao princípio do devido processo legal.

Conveniente, nesse sentido, a menção feita por Maria Rosynete Oliveira Lima, a qual atribui ao devido processo legal um tratamento sob um aspecto procedimental quanto sob um substantivo, tendo sua atuação não apenas perante o Poder Judiciário, quando da resolução de litígios, mas também frente aos poderes Executivo e Legislativo. (1999, p. 176).

Machado Segundo elucida a importância do princípio do devido processo legal nas seguintes palavras:

[...] o princípio em comento como sendo aquele segundo o qual ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens senão através de um processo regulado por normas legais previamente estabelecidas, que assegurem a igualdade material das partes em conflito, e a possibilidade de essas partes influenciarem na convicção do julgador para a prolação de uma decisão justa, razoável, e a mais próxima possível da determinada pelo Direito material. Se bem percebermos, praticamente todos os demais princípios jurídicos do processo são desdobramentos do devido processo legal. (2009, p. 35).

Ainda, para ratificar a importância do princípio do devido processo legal, segundo Luis Carlos Gomes, quando não observadas as garantias constitucionais do contribuinte a esse princípio – como outros que decorrem diretamente deste – o processo administrativo-

tributário será considerado inválido, tornando-se passível, portanto, de serem anulados os seus atos. (2007, p. 23).

Ribas, citando os ensinamentos de Augustín Gordillo, afirma que tal princípio compreende as seguintes prerrogativas:

- 1) o direito de ser ouvido, que pressupõe: a) a publicidade; b) a dupla instância de julgamento; c) a expressa consideração dos argumentos e questões oferecidas pelo administrado para a solução do caso; d) o dever da Administração de decidir expressamente sobre os requerimentos; e) o dever de fundamentação das decisões; e f) o direito do administrado de se fazer representar por profissional habilitado;
 - 2) o direito de oferecer e produzir provas, expressado pelos seguintes pressupostos: a) o direito a que toda prova razoavelmente requerida seja produzida, ainda que pela Administração; b) que a produção da prova seja efetuada antes da decisão sobre o mérito; e c) o direito de controlar a produção da prova feita pela Administração.
- Esses requisitos é que dão efetivamente conteúdo e materialidade ao devido processo legal, na medida em que viabilizam o direito de defesa, do qual são titulares os administrados, quando sentem seus direitos ofendidos pelo Poder Público. (GORDILLO apud RIBAS, 2000, p. 34).

A essa abrangência de direitos originados do princípio do devido processo legal se fundam os princípios da ampla defesa e do contraditório. Tanto o processo legal quanto os seus derivados visam proporcionar ao sistema jurídico uma garantia de que os cidadãos terão respeitados os direitos que a Constituição lhes confere como fundamentais.

Cabe salientar que, como bem dito por Oliveira Lima, o princípio do devido processo legal “proporciona forma e matéria ao Estado de Direito brasileiro, inclusive no que pertence ao seu acréscimo democrático, que agrega noções de justiça, igualdade jurídica e respeito aos direitos fundamentais”. (1999, p. 185).

Como referido, diretamente do princípio do devido processo legal, e interligados a ele, desdobram-se outros dois de essencial importância para o efetivo cumprimento do equilíbrio processual entre as partes para que se dê uma decisão de forma justa e imparcial. Os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Tanto a ampla defesa quanto o contraditório são lastreados pelo artigo 5º, inciso LV, da Magna Carta e, ainda, relativamente ao processo administrativo, pelo artigo 2º, *caput*, da Lei n. 9.784/99⁴⁵.

Cumpra ressaltar ainda, nesta seara, o ensinamento de Alexandre de Moraes, para quem

O devido processo legal tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial criminal e civil ou em processo administrativo, inclusive nos militares, e aos acusados em geral, conforme o texto constitucional expresso. Assim, embora no campo administrativo não exista necessidade de tipificação estrita que subsuma rigorosamente a conduta à norma, a capitulação do ilícito administrativo não pode ser tão aberta a ponto de impossibilitar o direito de defesa pois nenhuma penalidade poderá ser imposta, tanto no campo judicial quanto nos campos administrativos ou disciplinares, sem a necessária amplitude de defesa (2007, p. 314).

Deveras, o devido processo legal, assim como o contraditório e a ampla defesa, asseguram que o contribuinte fará parte em um processo onde suas garantias pessoais (como, por exemplo, o direito de ser ouvido e o direito de oferecer e produzir provas) serão respeitadas. Desse modo, configuram-se na garantia de possibilidade que a parte tem de entrar em juízo e ter sua pretensão apreciada, com todas as formas de defesa e análise probatória que lhe são engajadas.

2.2.1 Ampla defesa

O princípio da ampla defesa, como preceituado constitucionalmente, tem sua aplicação observada nas diversas formas de processo (conhecimento, cautelar, execução) e ainda no âmbito judicial e executivo, como expressamente ditado pelo artigo 5º da Constituição Federal: “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”.

⁴⁵ “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.” (BRASIL, Lei 9.784, 1999).

Ribas entende por defesa “a possibilidade de rebater, em favor de si próprio, condutas, fatos, argumentos, interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais ou morais”. (2000, p. 34-35).

Assim, extrai-se do princípio da ampla defesa a ideia de que as partes podem se pronunciar sobre as alegações feitas umas das outras, trazendo ao processo as provas e defesas que julgar necessário para a melhor aplicação de seu direito.

Para Machado Segundo, a ampla defesa implica em serem assegurados, às partes, todos os meios que se julgem necessários à articulação de suas pretensões e à comprovação dos fatos que fundam tais pretensões. (2009, p. 36).

O autor, citando Vicente Greco Filho, menciona:

[...] consideram-se inerentes à ampla defesa: (a) ter conhecimento claro da imputação; (b) poder apresentar alegações contra a acusação; (c) poder acompanhar a prova produzida e fazer a contraprova; (d) ter defesa técnica por advogado, cuja função, aiás, agora é essencial à Administração da Justiça; e (e) poder recorrer da decisão desfavorável. (GRECO FILHO apud MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 36).

Quando ao processo administrativo-tributário, a aplicação do princípio da ampla defesa se dá da mesma forma que o é em outros processos. Dessa feita, será garantido ao contribuinte, em processo fiscal, a possibilidade da apreciação de suas alegações, assim como seria se fosse um processo judicial.

Como aludido por Marins:

Todo processo administrativo, para que se afigure constitucionalmente válido, deve ensejar ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter formal e material e de produzir todas as provas necessárias à comprovação de suas alegações. (2003, p. 194).

Caso não seja preservado o princípio da ampla defesa, acarretará a nulidade do processo em decorrência de seu cerceamento. Conforme Ribas, deve-se entender o direito de defesa de uma forma ampla, e não restrita, preservando-se a defesa sob pena de nulidade do

processo, visto que ela “não admite restrições à sua aplicação e nem postergação, de sorte a permitir interpretação elástica, em nome dos direitos fundamentais do cidadão”. (2000, p. 35).

No mesmo sentido, Meirelles preceitua: “processo administrativo sem oportunidade de defesa ou com defesa cerceada é nulo”. (2009, p. 697).

Ademais, tem-se como derivação do princípio da ampla defesa, a Súmula Vinculante n. 14, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dá ao defensor o direito de ter acesso amplo aos elementos de prova, no inquérito judicial⁴⁶. Da mesma forma, a Súmula Vinculante n. 3, onde “nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado”⁴⁷.

Na esfera administrativa, o direito de defesa, para Alberto Xavier traduz-se na oportunidade de apresentar os fatos, razões e provas julgadas convenientes pela parte, para a defesa de seu direito, através da própria impugnação. (2005, p. 133).

Assim sendo, já na primeira manifestação do contribuinte se tem assegurado o princípio da ampla defesa, podendo este alegar as pretensões que ambiciona e solicitar as provas que deseje produzir.

Desta forma, a ampla defesa, além de garantir a apreciação de alegações feitas pela parte, assegura o acesso aos autos processuais, habilitando a parte ao conhecimento das documentações e informações que nele estão contidas, inclusive, pretender a revisão da decisão que lhe foi desfavorável. Pressupõe, ainda, a razoável duração das etapas a serem realizadas, preceito também mencionado na Constituição Federal⁴⁸.

⁴⁶ “Súmula vinculante n. 14. É direito do defensor, no interesse do representado, ter acesso amplo aos elementos de prova que, já documentados em procedimento investigatório realizado por órgão com competência de polícia judiciária, digam respeito ao exercício do direito de defesa.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2009).

⁴⁷ “Súmula vinculante n. 3. Nos processos perante o Tribunal de Contas da União asseguram-se o contraditório e a ampla defesa quando da decisão puder resultar anulação ou revogação de ato administrativo que beneficie o interessado, excetuada a apreciação da legalidade do ato de concessão inicial de aposentadoria, reforma e pensão.” (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 2007).

⁴⁸ “Art. 5º [...]:

“LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação; [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

2.2.2 Contraditório

O princípio do contraditório, assim como o da ampla defesa, existe em todas as formas processuais e caracteriza-se por dar a parte oportunidade de se manifestar quanto às alegações que são feitas contra si.

Esse princípio presume o direito de resposta por parte do acusado decorrente da natureza bilateral do processo: “quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta” (DI PIETRO, 2005, p. 552).

Contrário à sugestão do vocábulo, contraditório quando princípio, não alude necessariamente a uma manifestação que contradiga outra. Tem uma aplicação mais ampla, abrangendo também a atuação da parte em todas as etapas processuais, que se dará com a notificação dos atos e sua presença em todos eles.

Nesta seara Nery ressalta:

Por contraditório deve entender-se, de um lado, a necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes, e, de outro, a possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhe sejam desfavoráveis. Os contendores têm direito de deduzir suas pretensões e defesas, de realizar as provas que requereram para demonstrar a existência de seu direito, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos. (2004, p. 172).

Ainda na conceituação de contraditório, Machado preconiza:

Por *contraditório* entende-se o procedimento no qual tudo o que de relevante é praticado no processo por uma das partes deve ser do conhecimento da parte contrária. Sobre o que diz o autor deve ser ouvido o réu, e vice-versa. Sobre as provas produzidas por uma das partes deve a outra ser ouvida, e na própria produção de certas provas, como a ouvida de testemunha e a realização de perícias, as partes devem ter oportunidade de atuar, contraditando uma as afirmações da outra. (2006, p. 470).

Em síntese, o princípio do contraditório é o direito que o sujeito tem de ser ouvido sobre as alegações que tenham sido manifestas pela outra, visto que constituem, ambos, partes

bilaterais de uma relação jurídica estabelecida. Para tanto, exige que sejam feitas as devidas notificações dos atos processuais aos sujeitos da relação jurídica.

Apesar da relação íntima entre os princípios da ampla defesa e do contraditório, há uma diferenciação entre eles. Alberto Xavier, referido por Machado Segundo, diz:

O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a *existência* de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao *modo de seu exercício*. (XAVIER apud MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 37).

Assim sendo, no processo administrativo-tributário, o princípio do contraditório garante ao contribuinte que ele não será privado de seus bens sem que antes lhe seja dada a oportunidade de contestar a cobrança tributária. É através da impugnação ao ato de lançamento, no processo administrativo-tributário, que se tem, primeiramente, a manifestação desse princípio.

Dessa forma, o contraditório, garantido em âmbito administrativo expressamente pela Constituição de 1988, assegura às partes que não haverá disparidade entre elas, sendo-lhes concedidas as devidas possibilidades de contradizer as alegações que são feitas bem como de serem notificadas de todos os atos que envolvem o processo.

Os princípios até então mencionados têm um caráter mais abrangente, sendo aplicados às diferentes esferas de julgamento, sejam elas judiciais ou administrativas. Os princípios que seguem agora são de cunho eminentemente administrativo, abarcados, dessa forma, pelo artigo 37, *caput*, da Constituição Federal⁴⁹.

⁴⁹ “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 e, também, ao seguinte: [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

2.3 Princípio da legalidade

O princípio da legalidade é previsto genericamente no artigo 5º, II da Constituição⁵⁰ e, quando referente aos atos da administração pública, vem expresso no artigo 37, *caput*, da mesma Carta Legal. Há, ainda, o princípio da legalidade aplicado à criação de tributos. Tal previsão é feita no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal⁵¹, porém, não merece maior atenção nesse estudo.

Parafraseando Machado Segundo, sobre o termo legalidade, tem-se que

Por legalidade entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Consagrada no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, a legalidade impõe-se nas relações processuais como nos atos do Poder Público de uma maneira geral. Desse modo, não apenas os procedimentos administrativos preliminares, como também o processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos administrativos, e o processo judicial tributário, enfim, toda a atividade processual tributária desenvolve-se, como não poderia deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei. (2009, p. 21).

Assim, à Administração Pública, diferente dos particulares, só é permitido fazer o que estiver expressamente autorizado por lei, não tendo a faculdade de executar atos que não estejam previstos legalmente. Difere dos particulares no sentido de que a estes impera o princípio da autonomia da vontade, segundo o qual é facultado a prática de atos desde que não proibidos de forma expressa.

O dever da Administração Pública provém da lei, devendo sempre a ela se submeter. Assim, a Administração só está autorizada a fazer aquilo que expressamente atribuído a si, podendo, inclusive, ser decretada a anulação dos atos que não previstos por dispositivos normativos.

⁵⁰ “Art. 5º [...]: [...]”

“II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

⁵¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

“I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

Em decorrência do artigo 37 da Constituição Federal, a Administração Pública não pode instituir obrigações nem direitos sem que haja lei os regulamentando. A atividade pública deve ser impessoal, de forma geral e desprovida de méritos de cunho próprio ou pessoal, visto que a ela cabe a gerência dos interesses coletivos.

De acordo com o ensinamento de Ribas, o princípio da legalidade “outorga à Administração a faculdade de atuar definindo criteriosamente seus limites e outorgando-lhe poderes jurídicos que possibilitam sua atuação. Sem a atribuição prévia, a Administração não pode atuar”. (2000, p. 32).

Relevante o referido por Lucécia Martins Soares, onde

[...] a Administração Pública só atua sob a égide do princípio da legalidade. Segundo este princípio a Administração só pode agir em conformidade com a lei. Ao contrário do particular, que pode fazer tudo que não esteja proibido por lei, a Administração só pode fazer (na verdade deve fazer) o que esteja previsto em lei. Diz com maestria Celso Antônio Bandeira de Mello que o princípio da legalidade “é o princípio basilar do regime jurídico-administrativo, já que o direito administrativo (pelo menos aquilo que como tal se concebe) nasce com o Estado de direito: é uma consequência dele. É o fruto da submissão do Estado à lei. É, em suma, a consagração da idéia de que a Administração Pública só pode ser exercida na conformidade da lei e que, de conseguinte, a atividade administrativa é atividade sublegal, infralegal, consistente na expedição de *comandos complementares* à lei”. (2002, p. 227).

Quando do processo administrativo, a obediência ao princípio da legalidade também se faz necessária. Meirelles aponta ao fato de exigir-se ao processo administrativo que ele seja instaurado “com base e para a preservação da lei”. (2009, p. 694).

Não se pode furtar a menção de que a compreensão do princípio da legalidade deve “abranger a observância da lei formal, votada pelo legislativo, e também dos preceitos decorrentes de um Estado Democrático de Direito, [...] e, ainda, deve incluir a observância dos demais fundamentos e princípios de base constitucional”. (MEDAUAR, 2001, p. 145).

Para isso, a Administração Pública tem determinado grau de discricionariedade para a prática de seus atos. Possui assim uma liberdade de escolha quanto à conveniência e oportunidade das leis as quais está atrelada. Além disso, poderá anular ou revogar seus próprios atos, em decorrência do princípio da autotutela, abordado no próximo tópico.

2.4 Princípio da autotutela

Cabe à Administração Pública o exercício de um poder chamado autotutela, ou seja, um controle que esta deverá fazer sobre os próprios atos, podendo inclusive anulá-los ou revogá-los.

Medauar, acerca da autotutela, define que, em virtude desse princípio, a Administração deve zelar pela adequação e legalidade de seus atos e condutas. A autora menciona que “se a Administração verificar que atos e medidas contêm ilegalidades, poderá anulá-los por si própria; se concluir no sentido da inoportunidade e inconveniência, poderá revogá-los”. (2001, p. 155).

Nesse aspecto, o Supremo Tribunal Federal editou súmula no sentido de que é facultado à Administração anular seus próprios atos quando eivados de vícios que os tornem ilegais, ou, ainda, revogá-los por puro motivo de conveniência ou oportunidade⁵².

Conforme Di Pietro, essa faculdade “é uma decorrência do princípio da legalidade; se a Administração Pública está sujeita à lei, cabe-lhe, evidentemente, o controle da legalidade (2005, p. 73).

A autora salienta, ainda, que

Esse poder da Administração está consagrado em duas súmulas do STF. Pela de n. 346, “a administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”; e pela de n. 473, “a administração pode anular os 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” (Ibidem, p. 73).

Nesse mesmo sentido, Machado Segundo ensina que a existência de controle interno de legalidade nos atos da Administração “é decorrência inexorável dos princípios do Estado de Direito e do devido processo legal [...] Não pode, portanto, ser afastada, ou amesquinhada, pelo legislador infraconstitucional”. (2009, p. 107).

⁵² “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”. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Súmula n. 473, 1969).

O princípio da autotutela tem o seu aperfeiçoamento através do chamado controle de legalidade.

2.4.1 Controle de legalidade

A Administração, em decorrência do princípio da autotutela, é detentora do poder de rever e fiscalizar os seus próprios atos. Essa prerrogativa é exercida através do chamado controle de legalidade ou controle administrativo.

Controle, no entender de Meirelles, “é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro”. (2009, p. 671).

Ensina Bandeira de Mello que há duas formas de controle administrativo: interna e externa. O controle externo é feito por órgãos que não pertencentes ao Poder Executivo, e o controle interno exercido por órgãos que integram a própria Administração. Para o autor,

Consoante o próprio Texto constitucional (art. 74), a Administração – de resto, tal como os Poderes Legislativo e Judiciário – deverá manter um sistema integrado de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; de exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, e de apoiar o controle externo. (2008, p. 923).

Assim, o controle de legalidade, exercido na Administração Pública, analisa os atos e a conveniência ou oportunidade que se vê na manutenção de tais atos, ou ainda, considera a sua compatibilidade com o ordenamento em que estão inseridos.

Como bem mencionado por Di Pietro, é um “poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou por provocação”. (2008, p. 692).

Justen Filho atenta, ainda, ao fato de que o controle de legalidade pode ser feito a qualquer momento, podendo ser prévia, contemporânea ou posterior aos atos administrativos.

Para o autor, isso não significa que os atos administrativos não serão estabilizados, mas pode ocorrer de, posteriormente, verificar-se indícios de irregularidades, devendo então ser adotadas medidas destinadas a “evitar a infração de garantias constitucionais e legais”. (2008, p. 889).

Justifica-se o controle de legalidade em virtude da necessidade de observância aos preceitos maiores, previstos em leis hierarquicamente superiores a que se analisa. Conforme Carrazza,

A Administração Pública, justamente porque está subordinada à lei, não pode afrontar o direito objetivo. Por esta razão deve ser submetida a controles internos e externos, que garantam a legalidade dos atos por ela praticados e averiguem se seus agentes não exorbitaram de suas competências (2002, p. 214).

Di Pietro, no mesmo sentido, enfatiza que a finalidade do controle na Administração é a de assegurar que ela atue em conformidade com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como, por exemplo, os da legalidade, moralidade, impessoalidade, motivação, entre outros. (2008, p. 691).

Importante salientar que o Poder Executivo, em virtude da supremacia das normas constitucionais, submete-se à análise interpretativa da Constituição Federal quando da atividade de cobrança fiscal. Deve, assim, bem interpretar e bem aplicar os preceitos constitucionais, acima de tudo.

A compreensão dos princípios abordados, neste segundo capítulo, é essencial para o entendimento da proposta deste trabalho, uma vez que o controle de constitucionalidade no âmbito tributário, aquele que analisa se a lei que originou a cobrança do tributo está de acordo com os preceitos constitucionais, teria sua justificativa no princípio da ampla defesa. Quando esta questão é suscitada perante a Administração Pública não tem tido sua devida apreciação, pois que não há lei estabelecendo tal prerrogativa ao Executivo. A aplicação deste controle constitucional terá vez no capítulo que segue.

3 O PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO COMO GARANTIA FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

A proposta inicial do presente trabalho paira na análise de qual a situação o processo administrativo tributário se encontra frente à Constituição Federal. Considera-se o contencioso administrativo como garantia estabelecida constitucionalmente ao contribuinte na busca pela solução de sua insatisfação perante a pretensão do Fisco? Qual o alcance dos princípios constitucionais que englobam o processo administrativo-tributário? E, por fim, podem os julgadores administrativos se valerem do exame de constitucionalidade no processo administrativo? São essas as questões que se pretendem elucidar neste último capítulo do estudo desenvolvido.

Neste momento, analisar-se-ão os posicionamentos doutrinários sobre as garantias constitucionais conferidas ao contribuinte, em especial, a garantia de pleitear a desconstituição do crédito tributário na via administrativa e a possibilidade de levar-se em conta argumentos de inconstitucionalidade de normas nesse julgamento. Primeiramente, indispensável o conceito e a análise de direitos e garantias fundamentais.

3.1 Direitos e garantias fundamentais

A Constituição Federal de 1988 alberga em seu texto um título específico destinado aos direitos e garantias fundamentais, composto por 13 artigos (do artigo 5º ao artigo 17). Importante mencionar que direitos e garantias não são sinônimos, sendo necessária a distinção de ambos os conceitos.

Afonso da Silva define direitos fundamentais como “situações jurídicas, objetivas e subjetivas, definidas no direito positivo, em prol da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana”. (2006, p. 179).

Na doutrina, são delimitadas dimensões para os direitos fundamentais, entre as quais encontram-se os direitos de primeira, segunda e terceira gerações. Não cabe adentrar-se à análise dessas classificações, visto que o objeto do presente trabalho centra-se,

precipualemente, no estudo das garantias constitucionais – em especial, ao processo administrativo-tributário como garantia conferida ao contribuinte.

Conceituando garantias constitucionais, Afonso da Silva estabelece que são normas de caráter constitucional, as quais conferem aos titulares de direitos fundamentais “meios, técnicas, instrumentos ou procedimentos para impor o respeito e a exigibilidade de seus direitos”. (2006, p. 189). O autor menciona que

[...] são concedidas pelas normas jurídicas constitucionais aos particulares para exigir o respeito, a observância, o cumprimento dos direitos fundamentais em concreto, importando, aí sim, imposições do Poder Público de atuações ou vedações destinadas a fazer valer os direitos garantidos. (2006, p. 189).

Dessa feita, pode-se extrair que as garantias fundamentais são aquelas normas, previstas constitucionalmente, que conferem aos cidadãos meios de exigirem e protegerem o cumprimento dos direitos que lhes são assegurados pela própria Constituição.

Nas acepção de Juraci Mourão Lopes Filho, as garantias são instrumentos de defesa dos indivíduos frente ao Estado, são “instrumentos assecuratórios de direito”. (2002, p. 79). Para o autor, é somente dessa forma que se efetivam os direitos individuais e a segurança jurídica.

Sobre a distinção de direitos e garantias fundamentais, Lopes Filho aponta os primeiros como garantia de direito objetivo, enquanto as últimas constituem garantias subjetivas. O autor enfatiza, dizendo que:

As garantias de direito objetivo, especialmente da Constituição Federal, têm o escopo de defender a eficácia e permanência da ordem constitucional, assegurando sua aplicação e conservação contra fatores desestabilizantes. Já as garantias de direito subjetivo reconduzem à capacidade de os indivíduos exigirem dos poderes públicos a proteção de seus direitos, bem como o reconhecimento e a consagração dos meios processuais e procedimentais adequados a esta finalidade. (Ibidem, p. 79).

Em outros termos, os direitos fundamentais (garantias objetivas) são assegurados pela Constituição para que se mantenha a ordem do sistema jurídico, enquanto as garantias

fundamentais (subjéticas) são os meios pelos quais os indivíduos exigem a proteção daqueles direitos que se encontram ameaçados de alguma forma.

Dessa forma, direitos fundamentais são aquelas situações definidas no direito positivo que asseguram a existência de determinados direitos, como por exemplo, direito à vida, direito à igualdade, direito à liberdade, etc. As garantias, por seu turno, visam à concretização desses direitos consagrados – configuram-se, portanto, num instrumento para buscar-se a imposição à exigência dos direitos fundamentais.

Em assim sendo, cumpre analisar se o processo administrativo, especialmente quando desempenha a função de solução em conflitos de ordem tributária, enquadra-se nessa proposição de garantia fundamental. Segue-se, agora, essa abordagem.

3.2 O processo administrativo-tributário como garantia fundamental

Quando da análise da jurisdição administrativa para dirimência de questões tributárias como garantia constitucional, calha a menção ao XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado no ano de 2000, visto que se concentrou, precipuamente, no exame acerca da condição do processo administrativo-tributário como garantia constitucional.

Uma das questões formuladas pelos organizadores do XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário⁵³ indagava exatamente se era assegurado ao contribuinte, pela Constituição Federal, o processo administrativo-tributário como instrumento para acerto das relações de cunho tributário.

Em resposta a tal questionamento, de forma majoritária, os autores consideraram o processo administrativo-tributário, com suas garantias – quais sejam contraditório, ampla defesa e duplo grau de jurisdição – como assegurado constitucionalmente.

Entre os posicionamentos apontados, imprescindível o ditame de Machado, que se manifesta no sentido de existirem, na Constituição Federal, normas “suficientes para o

⁵³ Previamente ao Simpósio Nacional de Direito Tributário, o Centro de Extensão Universitária organiza uma pesquisa, ofertando material e delimitando questionamentos para o estudo que se seguirá. A 24ª Pesquisa Tributária, que ensejou o XXIV Simpósio de Direito Tributário é apresentada na forma do compêndio intitulado “Processo Administrativo Tributário”, publicado pela Editora Revista dos Tribunais e sob coordenação do presidente do Centro de Extensão Universitária, Ives Gandra da Silva Martins.

delineamento do direito subjetivo do contribuinte ao processo administrativo, como instrumento de acerto da relação tributária. (2002, p. 136).

Tal ideia exprime que o processo administrativo-tributário, como ramo do processo administrativo em si, tem sua previsão incluída naquela que alude seu gênero, ou seja, o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal. Em decorrência disso, esta espécie de processo (processo administrativo-tributário) se considera como garantia fundamental, e como tal, tem assegurado o seu exercício da mesma forma que o é o processo que tramita perante o Poder Judiciário.

Corroborando essa ideia, Felipe Esteves Grando assevera que a Constituição Federal confere ao contribuinte “o contencioso administrativo como direito fundamental de defesa, expressamente determinado que ao processo administrativo fiscal se aplicam as mesmas garantias aplicadas ao processo judicial”. (2009, p. 33).

O autor menciona que

A Constituição de 1988, ao prescrever os direitos fundamentais dos cidadãos em geral, tratou de garantir que os contribuintes possam resistir à pretensão fazendária por meio do direito de impugnação, dispondo no art. 5º, LV, que a ampla defesa e o contraditório são assegurados ao sujeito passivo no processo administrativo de forma equivalente ao que ocorre no processo judicial. (Ibidem, p. 34).

Assim, o texto constitucional garantiria ao contribuinte o direito pessoal de insurgir-se contra a exação tributária na via administrativa, podendo se valer de todos os meios e recursos inerentes ao princípio da ampla defesa.

Na mesma acepção, a análise feita por José Augusto Delgado traz a lume o direito subjetivo que é assegurado pela Constituição Federal ao cidadão em iminência de ser tributado, ou já nesta situação, de buscar em âmbito administrativo sua satisfação e tranquilidade patrimonial. (2002, p. 90).

Delgado ainda atribui ao Estado, em nível administrativo, “organizar-se para apreciar a pretensão do contribuinte de ver solucionado os seus embates com o Fisco, com pronunciamento dos agentes administrativos que recebam competência legal para o exercício dessa missão”. (Ibidem, p. 91).

Por essa razão, há de se prestigiar o exercício de qualquer atividade judicante pela administração, desde que não exclua a possibilidade da ação do Poder Judiciário, e seja feita visando a realizar a vontade da Carta Magna a que o Estado tem a obrigação de torná-la eficaz e efetiva, especialmente, no campo destinado a que os atritos sejam solucionados para que se obtenha ma existência harmônica e paz social. (Ibidem, p. 93).

Dessa forma, indispensável se faz a organização estatal para a apreciação de questões envolvendo a pretensão fazendária e os contribuintes, visto que é obrigação do Estado a manutenção da harmonia entre a sociedade.

Além disso, como o ato de apuração e cobrança tributária parte do próprio Poder Público, natural que seja dada uma garantia de manifestação ao contribuinte quando da não concordância com a exigência instituída. Nesse contexto, marcante o aludido por Grando, onde “especialmente pelo lançamento decorrer de ato unilateral do Fisco que seu controle por meio de um contencioso administrativo se justifica como um direito fundamental”. (2009, p. 37).

Até aí, têm-se argumentos que embasam o entendimento de que a Constituição Federal alberga em seus ditames o processo administrativo como instrumento garantido aos cidadãos para a solução de discussões de cunho tributário.

Esse entendimento não se faz de forma unânime em nosso ordenamento, visto que há posicionamento no sentido de considerar o contencioso administrativo como uma mera faculdade e, portanto, o seu exercício ser passível de restrição. Grando, citando o ex-Ministro Moreira Alves ensina:

O ex-ministro Moreira Alves aponta diversos fundamentos de ordem prática e “consequencialistas” para justificar que nossa Constituição não assegura ao contribuinte um direito fundamental de acertamento da relação tributária por meio de um processo administrativo. Segundo ele, a garantia do art. 5º, LV, da Constituição Federal, está simplesmente em se assegurar a ampla defesa e o contraditório uma vez instituído o processo administrativo, já que seria impraticável com nosso modelo Federalista, em que os municípios compõem um dos três níveis de governo, que municipalidades com número reduzido de habitantes fossem obrigadas a manter Tribunais Administrativos. Na visão do ex-ministro, direitos fundamentais podem ser restringidos, de forma que seria desarrazoado imaginar-se que não se possa limitar a ampla defesa e o contraditório diante da hipótese de a legislação municipal não instituir um contencioso administrativo. (Ibidem, p. 34-35).

De fato, direitos fundamentais podem ser restringidos. É o que ocorre quando dos conflitos entre uma norma de direito fundamental e uma outra do mesmo gênero. Para tanto, utiliza-se o princípio da proporcionalidade⁵⁴, o qual não pode, de modo algum, atingir a essência dos direito consagrados.

Machado leciona que, independentemente da existência de lei ordinária ou não, um direito fundamental deve sempre ser assegurado. Para o professor, a lei ordinária pode delimitar, até certo ponto, o direito tutelado, mas de nenhuma forma pode ter o intuito de anular o seu núcleo essencial.

Não pode, de nenhum modo, invadir o núcleo de um direito fundamental, para estabelecer disciplina que o anule; nem pode formular exceções, vale dizer, determinar que em certas situações, por serem excepcionais, não haverá tal direito que a Constituição erige como fundamental. (MACHADO, 2009, p. 17).

Neste caso, não se faz necessária a existência de lei municipal que preveja o processo administrativo-tributário. Em decorrência da Constituição Federal, o contencioso administrativo em si é consagrado como garantia fundamental e, assim sendo, não pode ser anulado ou restringido por falta de previsão legislativa ordinária. Dessa forma, mesmo não havendo legislação municipal sobre a sua implementação, o processo administrativo-tributário deve ser aplicado quando assim o quiser o contribuinte (usando-se, aí, normas subsidiárias).

Sobre essa temática, interessante a observação feita pelo próprio Machado, em outro estudo, onde, em referência à Lei n. 9.784, de 29.1.999, ensina:

Embora se trate de uma lei federal, na verdade ela consagra simples explicitação de garantias constitucionais que indiscutivelmente os Municípios estão obrigados a respeitar. A Constituição estabelece que “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (art. 5º, inc. LIV) e que “aos litigantes são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” (art. 5º, inc. LV). Inadmissível, portanto que o titular de um interesse jurídico possa ter, ainda que por via oblíqua, afetado seu patrimônio, com a cobrança de um imposto que reputa indevido, sem que lhe sejam assegurados os meios para

⁵⁴ O princípio da proporcionalidade, segundo De Plácido e Silva, é a uma decorrência do princípio da supremacia da Constituição, e tem por objeto a aferição da relação entre o fim e o meio, “reputando arbitrário o ato que não observar que os meios destinados a realizar um fim não são por si mesmos apropriados ou quando a desproporção entre o fim e o fundamento é particularmente manifesta”. (2007, p. 1114).

dispositivos da lei acima referida que devem ser vistos, pois, como simples explicitação das garantias constitucionais e, dessa forma, nenhum dos entes públicos, no Brasil, pode se subtrair à sua observância. (MACHADO, 2006, p. 461).

Logo, é inaceitável que um município afete o patrimônio de um contribuinte com a cobrança tributária sem que seja dado a este indivíduo meios apropriados de pleitear a desconstituição do crédito exigido.

Não obstante, outro argumento negativo à garantia do processo administrativo como direito contemplado pela Constituição Federal é o de Plínio José Marafon, que afirma que nela não se assegura a existência do processo administrativo, mas apenas as garantias quando ele já estiver formado. O autor proclama que a arguição de erros procedimentais de lançamento deve ser feita através do direito de petição, esse sim abrangido pelo artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal⁵⁵, o que não se configura em um “reconhecimento do processo administrativo, mas apenas uma forma de permitir ao contribuinte provocar uma manifestação do Fisco”. (2002, p. 272).

Desta forma, basicamente, duas são as acepções acerca da situação do processo administrativo como garantia do contribuinte ao acerto de questões tributárias: a primeira considera o processo administrativo-tributário como direito fundamental, abrangendo o contraditório e a ampla defesa com seus recursos e meios inerentes; e a segunda, aceita a possibilidade de restrição ao contencioso administrativo, visto que este não constitui uma garantia fundamental.

Em virtude das argumentações expostas, e, em concordância com a maior parte da doutrina apresentada, conclui-se que o processo administrativo-tributário, como instrumento para o acerto de relações entre o Fisco e os contribuintes, constitui sim uma garantia constitucional assegurada a esses últimos.

Ora, se a própria Constituição Federal, no título dos direitos e garantias fundamentais, assegura o contraditório e a ampla defesa aos litigantes em geral, tanto em processos judiciais quanto em administrativos, garantido da mesma forma estará o contencioso administrativo, o qual engloba o processo administrativo-tributário.

⁵⁵ “Art. 5º [...]: [...]”

“XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

“a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

Assim sendo, as garantias concedidas ao contribuinte em decorrência da constatação de que o contencioso administrativo é assegurado constitucionalmente devem ser exercidas em sua amplitude, não devendo ser amesquinhasadas sob fundamento de contrariedade à ordem jurídica. Porém, um dos pontos em que essas garantias encontram-se estremecidas ocorre com a alegação, por parte da Administração Pública, de não poder analisar a índole constitucional dos dispositivos que autorizam a cobrança tributária.

A questão é alvo de grande embate entre doutrinadores e o Poder Público, visto que, amparada pelo princípio da legalidade, a Administração Pública justifica a impossibilidade de fazer a análise de constitucionalidade em seus tribunais. Os doutrinadores, por sua vez, utilizam-se dos princípios da ampla defesa e do contraditório como argumentos favoráveis à aplicação do controle de constitucionalidade no processo administrativo-tributário – em função de essas garantias serem asseguradas pelo direito fundamental do acerto tributário na via administrativa. Segue agora um estudo mais detalhado acerca dessa temática.

3.3 O controle de constitucionalidade no processo administrativo-tributário

A Constituição Federal estabelece o conjunto supremo de normas em um ordenamento jurídico. Entre elas está disciplinada uma série de exigências formais e materiais a serem observadas, quando da elaboração de leis inferiores e outras figuras normativas, como por exemplo, as cláusulas pétreas⁵⁶.

Quando da edição de normas infraconstitucionais, necessária se faz a observância dessas exigências, com o fito de não se colidirem com os preceitos da Constituição. Nesse aspecto, conveniente a citação de Carrazza, para quem

A Constituição, num Estado-de-Direito, é a lei máxima, que submete todos os cidadãos e os próprios Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Uma norma

⁵⁶ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...]”

“§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

“I - a forma federativa de Estado;

“II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

“III - a separação dos Poderes;

“IV - os direitos e garantias individuais.” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

jurídica só será considerada válida se estiver em harmonia com as normas constitucionais. (CARRAZZA, 2002, p. 28).

A princípio, todas as normas editadas são constitucionais, uma vez que sujeito à apreciação do Poder Legislativo para sua elaboração. Há casos excepcionais, porém, em que a cautela do legislador na edição normativa mostra-se insuficiente, abrindo espaço à vigência de dispositivos contrários à ordem jurídica estabelecida pela Constituição Federal.

Segundo Machado, não são raras as vezes que acontecem violações aos direitos fundamentais do contribuinte através de atos do legislador, tais como a elaboração e edição de legislação federal, estadual e municipal que contrariam a Constituição, “afrontando direitos fundamentais que assegura ao contribuinte, daí a necessidade de um efetivo controle de constitucionalidade das leis tributárias”. (2009, p. 233).

Desse modo, as normas, quando incompatíveis com os ditames estabelecidos pela Lei Maior, dizem-se inconstitucionais. Acerca do conceito de inconstitucionalidade, veja-se a referência de Carrazza:

O descompasso entre uma norma inferior (lei, decreto, portaria, ato administrativo etc.) e a Constituição tem o nome técnico de inconstitucionalidade, que, como predica a melhor doutrina, pode ser material (intrínseca) ou formal (extrínseca). Material, quando o conteúdo da norma inferior é incompatível com regra ou princípio constitucional (a invalidade terna o próprio mérito da norma inferior) E formal, quando a norma inferior é editada por autoridade, órgão ou pessoa incompetente ou sem a observância dos procedimentos adequados (nos termos, é claro, da própria Constituição). (2002, p. 29).

Inconstitucionalidade, deste modo, é a inadequação de uma norma inferior com a ordem constitucional. Pode se dar por incompatibilidade formal, quando não observada a formalidade na elaboração da norma, o que ocorre quando editada por autoridade não detentora de competência para tal função, ou quando não seguidos os procedimentos necessários para a constituição do dispositivo; e por incompatibilidade material, caso o conteúdo normativo seja conflitante com o texto constitucional – refere-se à substância, ao teor das normas.

Prevendo a possibilidade de que dispositivos aprovados pelo Poder Legislativo possam estar eivados de vícios, o próprio Estado encarregou-se de criar uma forma onde se verifique e

adeque a existência da inconformidade entre a legislação infraconstitucional e a ordem jurídica: o controle de constitucionalidade.

O controle de constitucionalidade, para Luís Roberto Barroso, é um mecanismo de correção, destinado a restabelecer a harmonia do ordenamento jurídico, que consiste na “verificação da compatibilidade entre uma lei ou qualquer ato normativo infraconstitucional e a Constituição”. (2004, p. 1).

No mesmo sentido, o autor Zeno Velozo conceitua controle de constitucionalidade como sendo o meio de reação que se mostra mais eficiente para “garantir a unidade intrasistemática, eliminando os fatores de desagregação e ruptura, que são as leis e atos normativos que se opõem ao Texto Fundamental, conflitando com os seus princípios e comandos”. (2000, p. 18).

Seguindo essa linha, o objetivo primordial do controle de constitucionalidade é manter a unidade do ordenamento jurídico de tal forma que haja um equilíbrio entre os ditames constitucionais e as normas que venham a ser editadas sob a égide de tal ordenamento. Visa à garantia da supremacia e efetividade da Constituição Federal sobre as normas hierarquicamente inferiores.

Como bem apontado por Aldo de Paula Junior, sem o controle de constitucionalidade, as “normas inferiores poderiam contradizer seus dispositivos e permanecerem em vigor o que jogaria por terra a força normativa da Constituição, transformando-a em uma carta de intenções inútil”. (2005, p. 22).

Mas a quem compete esse exame de compatibilidade entre as formas normativas? Numa interpretação conjunta dos artigos 97 e 102, inciso I, alínea *a*, inciso III, e parágrafo segundo⁵⁷, é possível a constatação da existência, em nosso ordenamento, de dois sistemas

⁵⁷ “Art. 97. 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. [...]”

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

“I - processar e julgar, originariamente:

“a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; [...]”

“III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

“a) contrariar dispositivo desta Constituição;

“b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; [...]”

“§ 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.” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

básicos de controle de constitucionalidade: o controle concentrado (também chamado abstrato) e o controle difuso (concreto).

O controle concentrado de constitucionalidade é exercido, precipuamente, pelo Poder Judiciário, através do Supremo Tribunal Federal, o qual detém competência para a declaração definitiva da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de leis ou atos normativos federais ou estaduais, nos termos do artigo 102, inciso I, alínea *a*, da Constituição Federal.

No sistema concentrado, há elaboração de ação própria dirigida à questão da validade da norma frente ao texto constitucional⁵⁸. A finalidade da ação é a análise da constitucionalidade em um caso abstrato, para que possa causar efeitos contra todos os indivíduos tutelados pela legislação que se discute. Dessa forma, a decisão proferida pelo Tribunal tem eficácia *erga omnes*, ou seja, contra todos, conforme o parágrafo segundo do artigo 102 da Constituição Federal.

Por seu turno, a modalidade difusa do controle de constitucionalidade ocorre quando, no decorrer de uma ação já formada e que não vise a declaração de constitucionalidade, fundamenta-se a não aplicação da determinada norma em decorrência de sua incompatibilidade com os ditames constitucionais. Assim, a questão suscitada tem caráter incidental e é feita levando em consideração um caso concreto.

O controle de constitucionalidade difuso gera efeitos apenas entre as partes litigantes, e, ainda, tem uma aplicação retroativa. Caso seja decretada a inconstitucionalidade da lei, ela será considerada nula desde sua edição.

Como assinalado por Veloso,

No controle difuso, a alegação de inconstitucionalidade não é a demanda principal, constituindo questão prejudicial. O juízo de inconstitucionalidade é suscitado incidentalmente, por ser relevante e necessário para se saber se a lei vai ser aplicada, ou não, ao caso concreto.

Se houver a declaração de inconstitucionalidade, argüida como questão prejudicial, a consequência é a não-aplicação da norma impugnada na relação jurídica sob exame. Não há a invalidação da lei, de modo geral, perante todos. A decisão afasta, apenas, a sua incidência no caso, para o caso e entre as partes. (2000, p. 41).

⁵⁸ A Constituição Federal prevê algumas ações para propositura de exame de compatibilidade constitucional, entre elas: a ação direta de inconstitucionalidade (ADI), no artigo 102, inciso I, alínea *a*; a ação declaratória de constitucionalidade, prevista no mesmo dispositivo; e, a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), no artigo 102, parágrafo primeiro.

Qualquer juízo ou tribunal de julgamento pode se valer do controle de constitucionalidade em sua forma difusa. A sentença proferida não tem caráter imutável, visto que ainda poderá ser discutida perante tribunais superiores. De acordo com o artigo 102, inciso III da Constituição, a competência para decisão definitiva é do Supremo Tribunal Federal, que pode analisar, em grau de recurso, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida contrariar dispositivo constitucional ou decretar a inconstitucionalidade de lei.

Resta saber se o Poder Executivo pode apreciar juízo de constitucionalidade nos processos administrativo-tributários através do controle difuso. Para esse exame, cumpre definir qual a função que a Administração Pública presta quando profere as decisões em seus tribunais.

3.3.1 A função judicante da Administração Pública

Teoricamente, a organização estatal é dividida em três poderes, competindo a cada um, uma função típica inerente à sua natureza: o Poder Executivo responsabiliza-se pelos atos de administração; o Poder Legislativo pela criação e edição de leis; e, finalmente, o Poder Judiciário, incumbido da função de jurisdição, ou seja, dizer o direito nos casos de conflito entre partes. Essa noção tripartite foi concebida por Aristóteles e, posteriormente, aperfeiçoada por Montesquieu.

Pertinente, aqui, a elucidação feita por Moraes:

A divisão segundo o critério funcional é a célebre “separação de Poderes”, que consiste em distinguir três funções estatais, quais sejam, legislação, administração e jurisdição, que devem ser atribuídas a três órgãos autônomos entre si, que as exercerão com exclusividade, foi esboçada pela primeira vez por Aristóteles, na obra *‘Política’*, detalhada, posteriormente, por John Locke, no *Segundo tratado do governo civil*, que também reconheceu três funções distintas, entre elas a executiva, consistente em aplicar a força pública no interno, para assegurar a ordem e o direito, e a federativa, consistente em manter relações com outros Estados, especialmente por meio de alianças. E, finalmente, consagrada na obra de Montesquieu *O espírito das leis*, a quem devemos a divisão e distribuição clássicas, tornando-se princípio fundamental da organização política liberal e transformando-se em dogma pelo art. 16 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, e é prevista no art. 2º da nossa Constituição Federal. (2008, p. 402).

Todavia, esse entendimento foi sendo superado, abrindo espaço para uma consideração mais branda acerca dos Três Poderes. Dessa forma, cada esfera acabou recebendo funções atípicas onde é possível o exercício de uma pequena parte (função atípica) uma das outras. Assim, por exemplo, o Poder Executivo recebeu papéis tanto legislativos quanto jurisdicionais.

Desse modo, tem-se pela função tipicamente administrativa o exercício da chefia de Estado e chefia de Governo. No entanto, a Administração Pública também exerce função que lhe é atípica, qual seja a de editar medida provisória⁵⁹ ou a de julgar em processos administrativos.

Ribas chama essa função típica do Poder Executivo de ativa, a qual tem por objeto a atuação concreta da vontade estatal, conforme descrito abstratamente na lei, ao que chama sua função atípica de judicante, “cujo objeto é solucionar as controvérsias como os administrados em razão do funcionamento da Administração ativa”. (2000, p. 104).

A função judicante do Administração fica evidente, inclusive, no próprio texto constitucional, uma vez que são asseguradas as mesmas garantias concedidas ao processo judicial também ao processo administrativo, equiparando as duas formas processuais.

Interessante, nesse sentido, o preceituado por Paula Junior, o qual define que o processo administrativo, por força do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, é uma manifestação de função jurisdicional desempenhada pelo Poder Executivo, o qual “é materialmente jurisdicional, mas organicamente administrativo” (2005, p. 30)

Ademais, Fernando Facury Scaff considera que a função jurisdicional desempenhada pelo Poder Executivo é amparada pelo próprio princípio de acesso à justiça⁶⁰:

[...] o Princípio de Acesso à Justiça não diz respeito apenas ao acesso ao Poder Judiciário, mas efetivamente à função jurisdicional, que é espraçada pelo ordenamento jurídico, incluindo o exercício desta função pelos Tribunais

⁵⁹ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

⁶⁰ “Art. 5º [...]: [...] “XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]” (BRASIL, Constituição Federal, 1988).

Administrativos, dos quais os Conselhos de Contribuintes e as Delegacias de Julgamento são exemplos. (2002, p. 544).

Juridicamente, o fato de o papel que a Administração desempenha, quando profere decisões em processos administrativos, ser erigido à função judicante, implica em alargar as suas garantias, possibilitando ao Poder Executivo exercer atividades tipicamente conferidas ao Poder Judiciário.

Quando se refere, especificamente, ao controle de constitucionalidade, se há possibilidade de o controle difuso ser feito por qualquer juízo ou tribunal de julgamento pode-se dizer que essa faculdade é própria de entes que estejam no exercício da função jurisdicional do Estado. Em assim sendo, a Administração Pública quando realiza seu papel judicante, adquire essas prerrogativas atribuídas, em princípio, aos tribunais judiciários, e, entre elas, aquela que lhe permite exercer o controle de constitucionalidade difuso.

Veloso preceitua que “a questão da inconstitucionalidade pode ser apresentada em qualquer processo, em qualquer grau de jurisdição”. (2000, p. 43). O professor, em outra passagem, ensina:

O controle jurisdicional de constitucionalidade, como a expressão já indica, é da competência exclusiva do Poder Judiciário, Mas a supremacia da Constituição é um dogma tão nobre e importante que aos Poderes Executivo e Legislativo são conferidas graves atribuições para que exerçam, também, nos respectivos âmbitos de atuação, um controle de constitucionalidade. (Ibidem, p. 311).

Quando o autor atribui aos Poderes Executivo e Legislativo o exercício do controle de constitucionalidade, o faz levando em pauta que tais medidas sejam exercidas anteriormente à edição da lei: pelo Poder Executivo quando do poder de veto do Chefe do Executivo; e, pelo Poder Legislativo, pela Comissão de Constituição e Justiça. (Ibidem, p. 311).

Porém, como constatado, o Poder Executivo realiza função judicante quando resolve questões promovidas em seu âmbito. Logo, se a Administração Pública exerce função jurisdicional nos processos administrativos, como tal, pode sim se valer do controle de constitucionalidade difuso em suas decisões.

Ressalta-se, novamente, que, em função da supremacia das normas constitucionais, o Poder Executivo tem o dever de interpretar e aplicar corretamente tais normas quando do exercício de cobrança fiscal que lhe é facultado.

De qualquer forma, o Poder Público tem se considerado impedido de realizar tal função em virtude, principalmente, do princípio da legalidade administrativa. Como visto, o princípio da legalidade preceitua que a autoridade administrativa está vinculada à aplicação da lei. A Administração não poderá atuar sobre determinado assunto que não tenha lei específica previa que regulamente a sua atuação. Prudente uma análise mais detalhada dessa questão, juntamente com os argumentos prós e contras a respeito do exame de constitucionalidade na esfera administrativa.

3.3.2 O embate teórico acerca da temática

Há um grande embate quando a questão aborda a apreciação de normas de índole constitucional no processo administrativo. A grande maioria da doutrina aponta para o fato de o contencioso administrativo, como garantia constitucional que tem inerentes os princípios da ampla defesa e do contraditório, poder contemplar em seu julgamento a análise de constitucionalidade. Por sua vez, a Administração Pública, amparando-se no princípio da legalidade, justifica a impossibilidade de tal análise.

Autores como Justen Filho e Barroso atribuem à atividade administrativa uma obediência incontestada aos preceitos constitucionais. Para Barroso, a aplicação de uma lei incompatível com a Constituição é o mesmo que admitir que se viole a sua supremacia. (2004, p. 15). Justen Filho, do mesmo modo, justifica que a validade da atividade administrativa depende da compatibilidade com a lei, significando, em última análise, que é determinada pela própria Constituição, já que se segue uma hierarquia onde esta é norma suprema (2008, p. 105).

Mesmo tendo em consideração que a observância ao texto constitucional é imperiosa, a Administração Pública está intimamente relacionada ao princípio da legalidade (mencionado no capítulo II).

Levando em consideração esse vínculo entre a atividade administrativa e o princípio da legalidade, e, em não havendo previsão legal expressa que conceda a análise de constitucionalidade ao Executivo, o Poder Público veda essa prerrogativa aos tribunais administrativos.

Soares, nesse aspecto, aponta de forma relevante, que

À Administração Pública não é conferido qualquer tipo de poder, mas sim dever. Este emana diretamente da lei, à qual aquela deve se submeter. A Administração só faz o que expressamente autorizado por lei, daí por que seus atos serão invalidados caso dela venham a se discrepar. Não possui, portanto, liberdade de atuação, cingida que está aos preceitos legais. (2002, p. 228).

Assim, pode-se ter a ideia de que a Administração Pública está adstrita aos preceitos legais, não podendo deles se excusar sob pretexto algum, correndo o risco de, se o fizer, ter seus atos invalidados. Dessa feita, vedado seria o afastamento de dispositivo legal, pelo órgão administrativo, mesmo que controverso aos ditames constitucionais.

Entretanto, o princípio da autotutela e o controle de legalidade, o qual tem seu exercício facultado à Administração Pública, autorizam que atos administrativos sejam anulados ou revogados em virtude de sua inutilidade ou, até mesmo, por considerá-los ilegais. Considerando isso, é possível que os tribunais administrativos justifiquem a anulação de ato com base em inconstitucionalidade de dispositivos legais que fundamentam tal ação.

Neste cerne, oportuna a menção feita por Ribas da citação de Dejalma Campos:

Se o ato administrativo examinado apontar dispositivo constitucional ou legal vigente, o Conselho de Contribuintes não só pode, como deve anular esse ato a pretexto de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade, e, assim procedendo, não estará declarando a inconstitucionalidade da lei, mas sim exercendo a faculdade que a doutrina do Supremo Tribunal Federal reconheceu à Administração Pública em geral, de anular ou revogar os próprios atos quando eivados de tais defeitos. (CAMPOS, Dejalma apud RIBAS, 2000, p. 147).

Além disso, a prerrogativa de anulação dos próprios atos é prevista, como mencionado no capítulo II do presente trabalho, pela Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal.

Veja-se, também, o mencionado por Xavier, para quem

[...] ao Poder Executivo seria legítimo recusar espontaneamente a aplicação de lei unilateralmente considerada inconstitucional (ou seja, que não tenha sua eficácia suspensa, nem sequer tenha sido objeto de declaração incidental de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal), determinando aos órgãos e serviços que se abstenham da prática de atos que importem na sua execução. (2005, p. 72).

Ainda, Ribas diz que, nesses casos, o que os órgãos julgadores administrativos fazem é o reconhecimento da inoperância do dispositivo normativo, de tal forma que podem recusar-se à sua aplicação, provocando a “inexecução por vício de inconstitucionalidade ou ilegalidade mesmo que tenha havido manifestação anterior do Judiciário”. (2000, p. 148).

Dessa forma, a Administração Pública pode se valer da análise de constitucionalidade quando da apreciação de lides em seu âmbito de julgamento – englobando o processo administrativo-tributário. Cabe mencionar que não será decretada a inconstitucionalidade da norma, já que a competência para tal é exclusiva do Poder Judiciário. O que ocorre é a anulação do ato que se baseava no dispositivo considerado inconstitucional.

Soares observa o fato de o princípio da legalidade ser um “subprincípio de um princípio maior de direito público, que é o da submissão do Estado à ordem jurídica”. (2002, p. 229). Dessa forma, a Administração deve observar e preservar a realização dos preceitos constitucionais, mesmo que isso implique não cumprir norma que ela considere inconstitucional.

Em considerando a tese de que existe diferença entre deixar de cumprir uma norma e declará-la inconstitucional, a autora supracitada argumenta:

O fato de decidir pelo descumprimento de norma reputada inconstitucional não faz do Executivo um usurpador da função recebida constitucionalmente. Isto porque ao Judiciário caberá, sempre e em definitivo, declarar a inconstitucionalidade da lei. O que estaria obstado, segundo esta tese, seria apenas a execução da lei, já que ao Executivo coube zelar pelo seu fiel cumprimento. (2002, p. 231).

Ainda, há outro argumento bastante relevante que censura a apreciação de constitucionalidade na esfera administrativa – a impossibilidade de o Poder Público ingressar judicialmente para desconstituir as decisões que favoreceram ao contribuinte.

Para Campos, a Fazenda Pública não tem a faculdade de pleitear a revisão de decisões proferidas pelos Conselhos de Contribuintes quando estas lhes sejam desfavoráveis. (1995, p. 52).

A implicância desse argumento se dá na hipótese de a Administração Pública decretar a inconstitucionalidade de determinada espécie normativa e o Supremo Tribunal Federal, em outra ocasião, declarar sua constitucionalidade. Nesse caso, não poderia a Fazenda pleitear a desconstituição, na via judicial, da decisão que admitiu a inconstitucionalidade e autorizou a não aplicação da norma.

Nesse sentido, Saraiva Filho preceitua:

“acolhida a arguição de inconstitucionalidade, e a consequente não aplicação da lei, a Fazenda Pública não poderia recorrer ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria administração, com prejuízo ao princípio da supremacia constitucional, que tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico, unidade esta que deve ser garantida pelo Supremo Tribunal Federal, mediante o controle de constitucionalidade das leis. (2002, p. 692).

Assim, os interesses do Estado ficariam prejudicados. Pois, mesmo sendo decretada a constitucionalidade do dispositivo legal que fundamentou o ato administrativo anulado (decorrente do convencimento de incompatibilidade com normas constitucionais, por parte de autoridade administrativa julgadora) não se faz possível a interposição de ação judicial visando rever a decisão proferida em instância recursal na via administrativa.

No entanto, como mencionado por Ribas, não admitir que o Fisco possa ir a juízo para desconstituir a decisão administrativa favorável ao contribuinte, frustra a universalidade da jurisdição. (2000, p. 155). Segundo a autora,

A apreciação posterior pelo Judiciário das decisões tomadas pela Administração é consequência natural e lógica da separação dos Poderes, baseada em pesos e contrapesos, cabendo à função jurisdicional, exercida exclusivamente pelo Poder Judiciário, controlar e revisar, terminativamente, os atos e decisões da

Administração, independentemente de esses terem sido favoráveis ou contrários à Fazenda Pública. É o que assegura o princípio da universalidade da jurisdição, estabelecido no preceito constitucional citado e que veda restrição ao exercício do direito de ação. (2000, p. 153).

A questão de posterior ação judicial, interposta pelo Fisco, para rever a discussão apreciada na via administrativa, ensejaria estudos monográficos, porém, cabe salientar que, nesse sentido, houve uma manifestação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, em seu parecer n. 1087, de julho de 2004, considerando ser permitido a qualquer sujeito da relação tributária que tenha decisão desfavorável a si, submeter-se à análise do Poder Judiciário.

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. (FAZENDA NACIONAL, Parecer PGFN n. 1.087, 2004).

A manifestação do Procurador-Geral acabou por embasar a edição da Portaria PGFN n. 820, de 25 de outubro de 2004, a qual estabelece em quais situações poderá a decisão administrativa ser submetida à apreciação do Poder Judiciário.

O parecer do Procurador-Geral da Fazenda Nacional vem acrescentar a constatação que o exame de constitucionalidade pode ser exercido nos processos administrativos-tributários. Além do mais, não se pode desconsiderar a noção técnica dos julgadores administrativos quando da solução nos processos administrativos-tributários. Arrisca-se a dizer, inclusive, que possuem conhecimento superior aos próprios magistrados do Poder Judiciário quanto a questões de índole tributária.

Dessa forma, resta arrazoar favoravelmente à tese de que possibilita ao Poder Executivo, no contencioso administrativo, apreciar a constitucionalidade das normas que embasam determinados atos por ele autorizados ou praticados. A Administração limita-se a não aplicar a norma fundamentando-se nos argumentos de sua incompatibilidade com o texto constitucional. A decretação de inconstitucionalidade, por sua vez, somente cabe ao Judiciário, mas, devido ao controle de legalidade e ao princípio de autotutela, é facultado o livre convencimento do julgador administrativo para deixar de aplicar dispositivo legal que considere contrário à Constituição.

Ainda, nesse sentido,

[...] a Administração e os administrados só se subordinam à vontade da lei, mas da lei corretamente elaborada. Ora, as leis inconstitucionais não são normas jurídicas atendíveis, pela evidente razão de que colidem com o mandamento de uma lei superior, que é a Constituição. Entre o mandamento da lei ordinária e o da Constituição deve ser atendido o desta e não o daquela, que lhe é subordinada. Quem descumbe lei inconstitucional não comete ilegalidade, porque está cumprindo a Constituição. (SOARES, 2002, p. 230).

Vale ressaltar, também, como bem ditado por Paula Junior, que “a decisão que não aprecia o argumento constitucional ofende a ampla defesa, é omissa e não extingue validamente o processo administrativo”. (2005, p. 44). Assim, quando da negativa de apreciação sobre questões de índolo constitucional, no processo administrativo-tributário, tem-se o cerceamento dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, que lhes são garantidos quando a Constituição, no artigo 5º, equipara o processo judicial ao processo administrativo.

De mais a mais, conforme Ribas, é dever do Estado examinar integralmente todos os argumentos suscitados pelas partes. Para a autora, “rejeitar resposta a arguições formuladas ofende a ampla defesa e caracteriza ato arbitrário”, não sendo admitida, à ampla defesa, rejeição implícita. (2000, p. 147).

O posicionamento da legislação acerca da análise de compatibilidade das normas e o texto constitucional no processo administrativo-tributário é, basicamente, unânime: considera não ser possível tal apreciação. Conforme os diplomas legais optados para o embasamento do estudo que se completa, veja-se abaixo.

Em âmbito Federal, o Decreto n. 70.235/72 veda aos órgãos de julgamento afastar ou deixar de aplicar tratado, acordo, lei ou decreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade.⁶¹

No Estado do Rio Grande do Sul, a legislação prevê que, quando o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, a inicial será indeferida sem julgamento de mérito⁶².

⁶¹ “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.” (BRASIL, Decreto 70.235, 1972).

⁶² “Art. 38. A inicial será indeferida sem o julgamento do mérito quando: [...]”

O Município de Carazinho, na questão da apreciação de constitucionalidade no processo administrativo-tributário, silenciou acerca de tal possibilidade.

Importante frisar que, independente da adoção feita pelos entes federativos, e, levando em consideração os apontamentos feitos anteriormente, é admissível a anulação de ato administrativo com base em justificativa que considere a inconstitucionalidade do dispositivo que originou tal ação. Reiterando, a Administração, em sua função judicante, não estará decretando a inconstitucionalidade (o que compete ao Poder Judiciário), apenas estará deixando de aplicar o ato – possibilidade que lhe é conferida em decorrência do princípio da autotutela e do controle de legalidade.

“III – o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária; [...]” (BRASIL, Rio Grande do Sul. Lei 6.537, 1973).

CONCLUSÃO

Considerando os apontamentos e argumentações expostas ao longo desse estudo, é possível concluir que o processo administrativo-tributário é garantia fundamental do contribuinte e, dessa forma, está assegurada a possibilidade de se pleitear a desconstituição da exigência tributária na via administrativa. O processo administrativo-tributário é fundamental, uma vez que está albergado nos ditames constitucionais quando da equiparação do processo administrativo ao processo judicial, implicando, dessa forma, na submissão aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Em decorrência dessa garantia conferida ao contribuinte do processo administrativo-tributário, bem como de seu patamar ser elevado ao mesmo do processo judicial, as lides solucionadas na esfera do Poder Executivo são eivadas de um caráter judicante. Assim, a Administração exerce uma função que, tipicamente, é atribuída ao Judiciário: a função jurisdicional. Quando do desempenho desse papel jurisdicional, deve-se levar em consideração, sempre, a hierarquia da Constituição.

Porém, há ocasiões em que a lei entra em conflito com a Constituição, sendo necessária uma adequação para que se estabeleça uma conformidade com esta. A apuração dessa incompatibilidade é feita, nos tribunais do Poder Judiciário, através do chamado controle de constitucionalidade.

A decisão final e definitiva acerca da compatibilidade entre normas e preceitos constitucionais é de competência da mais alta corte do país, o Supremo Tribunal Federal. Mesmo assim, é possível aos tribunais judiciais fazer a apreciação de constitucionalidade em instâncias inferiores.

Na via administrativa tem sido negada a possibilidade de se fazer o exame de constitucionalidade, considerando o princípio da legalidade, o qual, entretanto, não confere tal prerrogativa ao Poder Executivo.

Contudo, a análise de constitucionalidade, nos tribunais administrativos, não tem o escopo de declarar a inconstitucionalidade das normas apreciadas. Tem, sim, a efetividade do princípio de autotutela conferido à Administração Pública, o qual possibilita a posição omissiva de seus próprios atos, quando considerados não mais relevantes ou por considerá-los viciados.

Nesse aspecto, a questão de apreciação de constitucionalidade vai implicar na faculdade de a autoridade administrativa deixar de aplicar uma norma. Tal prerrogativa lhe é assegurada tanto pelo livre convencimento do julgador (já que a Administração desempenha, no processo administrativo-tributário, função jurisdicional), quanto pelo controle de legalidade que a autoriza a adotar esse posicionamento de anulação dos próprios atos.

Concorda-se que a declaração de inconstitucionalidade ou constitucionalidade de espécies normativa é incumbência exclusiva dos tribunais judiciais, porém, a Administração Pública tem a faculdade de formar seu convencimento quanto à aplicação de determinada norma, visto que lhe é conferido tal direito em decorrência do princípio da autotutela. Assim, não se estará declarando a inconstitucionalidade da lei que embasou o ato administrativo – o que ocorre é a análise da adequação e conveniência desse ato. Porém, nada impede que a não aplicação do ato possa ser fundamentada na alegação de inconstitucionalidade suscitada pela parte, visto que essa faculdade justifica-se no poder que a Administração possui de exercer controle sobre os próprios atos.

Um dos argumentos que vai contra essa análise é a impossibilidade de a Administração Pública pedir a revisão judicial da decisão que fora favorável ao contribuinte em sede de recurso administrativo. Esse impedimento prejudicaria a Fazenda Pública quando alguma norma que, na esfera administrativa, tivesse sua não aplicação por incompatibilidade com a Constituição, e, posteriormente, viesse a ser decretada a sua constitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

Ocorre que, os julgadores no processo administrativo-tributário atuam no interesse do Estado e, vale dizer, são detentores de grande conhecimento técnico sobre as questões tributárias, o que confere um grau de segurança para sua atuação judicante. De qualquer forma, já existe manifestação no sentido de conferir a possibilidade de revisão das decisões dos Tribunais de Contribuintes nos tribunais judiciários, como o Parecer n. 1.087, de 19 de julho de 2004, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Ademais, a questão da constitucionalidade, no Supremo Tribunal Federal, não é, de forma alguma, estabilidade jurídica final. Comprovou-se tal assertiva com a mudança de posicionamento acerca dos depósitos e arrolamentos prévios exigidos para a interposição de recursos administrativos. Como visto, o depósito prévio era cobrado como requisito de admissibilidade para o seguimento do recurso voluntário e, durante anos, o Supremo Tribunal Federal opinava pela regularidade de sua cobrança, posicionamento este que foi alterado, posteriormente, no sentido de considerar tal exigência inconstitucional.

Assim, entende-se que é facultado aos órgãos administrativos de julgamento, em função da apreciação de índole constitucional, deixar de aplicar determinadas normas que considerem inoportunas ou ilegais. No entanto, em hipótese alguma isso implica a possibilidade de declaração de inconstitucionalidade da norma, visto que esse poder é exclusivo do Judiciário, sendo a última palavra proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Sobretudo, negar a possibilidade de serem apreciadas, na via administrativa, normas de caráter constitucional é atingir frontalmente o princípio da ampla defesa, que, em consequência do artigo 5º da Constituição Federal, é assegurado, também, ao processo administrativo-tributário.

Como visto, este trabalho propôs-se a analisar questões que têm uma grande repercussão no universo jurídico. Mesmo considerando alcançado o objeto do presente trabalho, as conclusões aqui manifestadas não pretendem, de forma alguma, esgotar o estudo de tais temáticas. Servem, sim, para apontar um caminho na direção de esclarecer a situação que o contribuinte se encontra frente ao processo administrativo-tributário e contribuir para a concretização efetiva dos direitos assegurados pela Constituição Federal.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 176 p.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 24. ed. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009. 827 p.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2004. 299 p.

BRASIL. **Constituição Federal**, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 mai. 2010.

_____. **Decreto n. 3.717**, de 3 de janeiro de 2001. Regulamenta o depósito, a garantia e o arrolamento de bens para interposição de recurso voluntário no processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3717.htm>. Acesso em: 10 set. 2010.

_____. **Decreto n. 4.523**, de 17 de dezembro de 2002. Regulamenta o arrolamento de bens para interposição de recurso voluntário no processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União. Disponível em:
< http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4523.htm#art7 >. Acesso em: 10 set. 2010.

_____. **Decreto n. 70.235**, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D70235Compilado.htm>. Acesso em: 13 mai. 2010.

_____. **Lei Federal n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 12 mai. 2010.

_____. **Lei Federal n. 9.784**, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em:
<<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9784.htm>>. Acesso em: 12 mai. 2010.

_____. **Lei Federal n. 10.522**, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm#33>. Acesso em: 20 ago. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 2000/0047525-4**. Rel. Ministro José Delgado. Brasília, DF, 19 de fevereiro de 2002. Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=recurso+e+administrativo+e+dep%F3sito+e+pr%E9vio+e+admissibilidade&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=145>>. Acesso em: 10 set. 2010.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito processual tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 179 p.

CARAZINHO. **Lei Complementar n. 110**, de 28 de setembro de 2006. Aprova o Código Tributário do Município de Carazinho. Disponível em:
<<http://www.carazinho.rs.gov.br/web/files/legislation/5984.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. 927 p.

DELGADO, José Augusto. Reflexões sobre o processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives G. da Silva. (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 81-115.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 18 ed. São Paulo: Atlas, 2005. 751 p.

_____. **Direito administrativo**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 824 p.

FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN n. 1.087**, de 19 de julho de 2004. Disponível em:
<<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/parecerpgfn1087.htm>>. Acesso em: 5 out. 2010.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN n. 820**, de 25 de outubro de 2004. Disponível em:
< <http://www.portaltributario.com.br/legislacao/portariapgfn820.htm>>. Acesso em: 5 out. 2010.

GOMES, Luis Carlos. **O processo administrativo fiscal e a não-aplicação de lei ou ato inconstitucional**. São Paulo: MP Editora, 2007. 95 p.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Novo curso de direito processual civil**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 2.

GRANDO, Felipe Esteves. A apreciação de inconstitucionalidade no contencioso administrativo como direito fundamental do contribuinte. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 163, p. 33-43, abr. 2009.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997. 174 p.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de direito administrativo**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 1017 p.

LIMA, Maria Rosynete Oliveira. **Devido processo legal**. Porto Alegre: Sergio Anonio Fabris Editor, 1999.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. A processualidade administrativo-tributária como garantia fundamental dos contribuintes diante da atividade da receita federal. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 84, p. 75-87, set. 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões do processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives G. da Silva. (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 134-159.

_____, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. 549 p.

_____. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009. 250 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Britto. **Processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 560 p.

MARAFRON, Plínio José. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives G. da Silva. (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 272-283.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 311 p.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: (administrativo e judicial). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003. 703 p.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. 494 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 35. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2009. 893 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. 1073.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

MINISTÉRIO DA FAZENDA, Portaria n. 256, de 22 de junho de 2009. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em:
<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/RegimentoInterno/consultarRegimentoInterno.jsf>>. Acesso em: 20 ago. 2010.

MORAES, Alexandre. **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**. 7. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2007. 2976 p.

_____. **Direito constitucional**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 900 p.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do processo civil na Constituição Federal**. 8. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. 303 p.

PAULA JUNIOR, Aldo de. Decisão administrativa e a análise da constitucionalidade da lei: pode o julgador administrativo anular o lançamento por reconhecer a inconstitucionalidade da lei que o fundamenta? In: SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JUNIOR, Aldo de. (Org.) **Processo administrativo tributário** – federal e estadual. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 17-44.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. 1468 p.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Malheiros, 2000. 222 p.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei Estadual n. 6.537**, de 27 de fevereiro de 1973. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=3&CodGroup=73>>. Acesso em: 03 jun. 2010.

_____. **Resolução n. 001/2002**, de 21 de novembro de 2002. Aprovou o Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=4&CodGroup=85>>. Acesso em: 28 ago. 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives G. da Silva. (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 679-701.

SCAFF, Fernando Facury. Processo tributário e estado democrático de direito. In: MARTINS, Ives G. da Silva. (Coord.). **Processo administrativo tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 537-553.

SILVA, De Plácido e; SLAIBI FILHO, Nagib; CARVALHO, Gláucia. **Vocabulário jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. 1501 p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. 924 p.

SOARES, Lucécia Martins. Poder executivo e inconstitucionalidade de leis. **Revista de direito constitucional e internacional**. São Paulo, v. 10, n. 39, abr./jun. 2002.

VELOSO, Zeno. **Controle jurisdicional de constitucionalidade**. 2. ed. rev. e atual. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. 413 p.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 383 p.

ANEXO A – Parecer PGFN n. 1.087 de 19 de julho de 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

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 expresse 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 prequestionamento 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 judicante, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, e tem por finalidade o julgamento administrativo, em segundo 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 administrativos - 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 infra-estrutura 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 desgarra-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 (discricionária), Germana de Oliveira Moraes assevera que atualmente, à luz da moderna compreensão do Direito, todo e qualquer ato administrativo, inclusive o discricionário 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 idéia 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 idéia 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 nos 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. cidade, 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.

ANEXO B – Portaria PGFN n. 820 de 25 de outubro de 2004

D.O.U.: 29.10.2004

Disciplina, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário.

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso de suas atribuições, com base no que consta no Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.087/2004, aprovado pelo Sr. Ministro da Fazenda em Despacho de 17 de agosto de 2004, publicado do DOU de 23 de agosto de 2004, resolve:

Art. 1º A submissão de decisões dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais à apreciação do Poder Judiciário, observará, o âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, o disposto nesta Portaria.

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, fundamentada, mente, 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.

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

MANOEL FELIPE REGO BRANDÃO