

CARLOS FABRICIO GRIESBACH

**A FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Florianópolis (SC), outubro de 2002

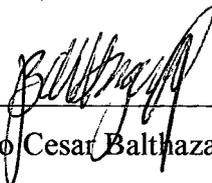
CARLOS FABRICIO GRIESBACH

**A FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

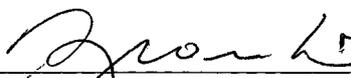
Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito junto ao Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina pela Banca Examinadora formada pelos seguintes professores:



Prof. Dr. Volnei Ivo Carlin – Presidente



Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar - Membro



Prof. Dr. Paulo de Tarso Brandão - Membro



Profa. Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira
Coordenadora do CPGD/CCJ/UFSC

Florianópolis (SC), outubro de 2002.

CARLOS FABRICIO GRIESBACH

**A FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Dissertação submetida à banca examinadora do Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Volnei Ivo Carlin

Florianópolis (SC), outubro de 2002.

À Carolina Abreu Griesbach, esposa dedicada, cúmplice nos sonhos e incentivadora na superação dos obstáculos. Com amor eterno.

Aos meus pais, Carlos Alberto Griesbach e Dione Maria Ribas, pela atenção dedicada aos filhos.

Aos irmãos, Karla Lorena e Manoel Gustavo, e aos sobrinhos Henrique e Giovanni, o carinho do irmão e tio.

Aos meus sogros, Mario Abreu Filho e Iara Maria Goulart Abreu, a retribuição do apoio ofertado.

NOTA DE AGRADECIMENTO

Ao Professor Doutor Volnei Ivo Carlin, pelos ensinamentos proporcionados nas aulas de Bioética, Direito Administrativo e Direito Administrativo Comparado, e pela oportunidade que me concedeu de ser seu orientando, sem o qual o presente trabalho não teria atingido este formato.

Aos amigos do direito: André Piazero Zacchi, Bertoni Gonçalves Nantes, Gustavo Testa Correa, João Campos Fischer, Rafael Peixoto Abal e Walter Brunetta Filho, pelo crescimento dos debates empreendidos.

Quase nada, entretanto, seria sem o estímulo dos professores e o excelente ambiente de pesquisa jurídica da Universidade Federal de Santa Catarina. Aos eternos Mestres, o sincero agradecimento pelo aprendizado que levarei para a vida.

À Procuradoria-Geral do Estado de Mato Grosso do Sul, instituição valorosa na defesa do interesse público, da qual muito me orgulho em fazer parte, pelo apoio na produção da pesquisa jurídica.

DECLARAÇÃO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

O autor desta dissertação assume a responsabilidade por quaisquer opiniões, de quaisquer espécies, contidas no trabalho, isentando de responsabilidade a Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, o Orientador Professor Doutor Volnei Ivo Carlin e a Banca Examinadora.

SUMÁRIO

RESUMO	x
ABSTRACT	xi
INTRODUÇÃO	01
CAPÍTULO I - PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	04
1. TUTELA PROCESSUAL	05
1.1. Evolução Histórica.....	05
1.2. Natureza Jurídica	07
2. PROCESSUALIDADE AMPLA	08
2.1. Acepção do Fenômeno Processual	09
2.2. Núcleo Comum	11
2.3. O Processo nos Poderes Estatais.....	13
3. PROCESSO OU PROCEDIMENTO.....	14
3.1. Divergência Histórica.....	14
3.2. Critérios Distintivos.....	16
3.3. Opção por Processo Administrativo.....	17
4. ASPECTO CONSTITUCIONAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.....	19
4.1. Litigantes e Acusados no Processo Administrativo.....	21
4.2. Devido Processo Legal.....	22
5. TEORIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO.....	24
5.1. Finalidades do Processo Administrativo.....	25
5.2. Fases do Processo Administrativo.....	27
5.3. Classificação Tipológica do Processo Administrativo.....	28
6. CARACTERIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	30
6.1. Opção Terminológica.....	30
6.2. Formação da Lide Administrativo –Tributária.....	33
6.3. Impugnação.....	36
CAPÍTULO II - PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	41
1. CONCEITO DE PRINCÍPIO.....	42
2. FUNÇÕES DOS PRINCÍPIOS.....	43
3. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS.....	44
4. PRINCÍPIOS APLICADOS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	44
4.1 Princípio da Igualdade.....	45
4.2. Princípio da Legalidade.....	47

4.3. Princípio da Moralidade.....	48
4.4. Princípio do Contraditório.....	50
4.5. Princípio da Ampla Defesa.....	53
4.6. Princípio da Motivação.....	56
4.7. Princípio da Oficialidade.....	57
4.8. Princípio da Verdade Material.....	59
4.9. Princípio do Formalismo Moderado.....	61
4.10. Princípio do Reexame da Decisão.....	62

CAPÍTULO III – DECISÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

TRIBUTÁRIO.....	65
1. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS.....	66
2. PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES.....	66
2.1. Teoria Política em Montesquieu.....	67
2.2. Teoria Jurídica.....	72
3. FUNÇÕES DO ESTADO.....	76
4. JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA.....	78
5. ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO.....	86
6. A DECISÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	94
6.1. Dever de Decidir.....	94
6.2. Estrutura da Decisão.....	95
6.2.1. Relatório.....	96
6.2.2. Motivação.....	97
6.2.3. Dispositivo.....	100
6.3. Conteúdo da Decisão.....	101

CAPÍTULO IV – FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

TRIBUTÁRIO.....	103
1. DELINEAMENTO DO TEMA.....	104
2. EVOLUÇÃO DA FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE.....	108
2.1. Experiência Americana.....	108
2.2. Experiência Brasileira.....	112
3. FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO JUDICIAL.....	114
4. FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	117
4.1. Direito de Suscitar a Questão de Inconstitucionalidade.....	117
4.1.1. Direito ao Processo Administrativo Tributário Justo.....	118
4.1.2. Direito à Plenitude da Jurisdição Administrativa.....	120
4.1.3. Direito à Decisão Fundada na Constituição.....	121
4.1.3.1. Princípio da Supremacia da Constituição.....	122
4.1.3.2. Princípio da Constitucionalidade como Limite ao Princípio da Legalidade.....	123
4.2. Considerações sobre os Aportes Doutrinários.....	125

4.3. Considerações sobre os Aportes Jurisprudenciais.....	136
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	142
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	149

RESUMO

A Fiscalização Concreta da Constitucionalidade no Processo Administrativo Tributário procurou comprovar que o desenvolvimento regular deste processo comporta o exame do controle de constitucionalidade incidental de ato normativo que esteja regulando a situação jurídica de imposição tributária entre o sujeito ativo, Fisco, e o passivo, contribuinte.

O presente trabalho se fundamenta nos seguintes postulados: primeiro, que o processo administrativo tributário tem como guia o valor universal de justiça. Segundo, a jurisdição administrativa tem a atividade plena de conhecimento de todas as questões, suscitadas dentro do processo, sem qualquer limite de matérias, principalmente, a de natureza constitucional. Por último, a decisão final do processo deve vir fundada na Constituição, pois é a norma de hierárquica superior que estabelece todos os fundamentos de validade das outras normas infraconstitucionais.

Dessa forma, a fiscalização concreta da constitucionalidade afigura-se como uma possibilidade inerente ao regular desenvolvimento do processo administrativo tributário. Ademais, a análise de incidente de inconstitucionalidade, pelo órgão julgador administrativo, trata-se de questão imprescindível para a melhor solução da relação jurídica sob exame.

ABSTRACT

The concrete fiscalization of constitutionality in the tax administrative process tried to prove the regular development of a process that holds the exam and control of incidental constitutionality on normative action, that is regulating the juridical relationship of tax imposition among the active subject, tax collection, and its liability.

The present work is based in the following postulates: firstly, that the tax administrative process has guide the universal value of justice. Secondly, administrative jurisdiction has the full activity of knowledge of all of subjects, raised inside the process, without any limit of matters, mainly, the one of constitutional nature. Last, the final decision of the process should come founded in the Constitution, because it is the superior norm of hierarchical that establishes all of the foundations of validity of the other norms.

In that way, the concrete fiscalization of the constitutionality is figured as an inherent possibility to the regular development of the tax administrative process. Besides, the analysis of an unconstitutionality incident, for the administrative judging organ, is an indispensable subject for the best solution of the juridical relationship under exam.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho objetiva comprovar que a fiscalização concreta da constitucionalidade consta de possibilidade compatível ao regular desenvolvimento do processo administrativo tributário. Este processo afigura-se como o espaço do controle de legalidade e, por sua vez, da constitucionalidade do ato administrativo de lançamento, que visa à determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário, ou à imposição de penalidade decorrente.

Em tempos de inflação do processo judicial, o processo administrativo em geral e o tributário em especial surgem como uma possibilidade alternativa à solução do conflito de interesse entre o Fisco e o contribuinte. Claro que a esfera judicial poderá, via de regra, ser provocada com supedâneo no princípio da jurisdição una. No entanto, tal procura também poderá ser minimizada à medida em que os órgãos jurisdicionais administrativos venham demonstrar que o fim a que se destinam é a busca da justiça, como forma de se legitimar o processo.

Em que pese a importância do fenômeno processual, na seara administrativa, o referido assunto não tem despertado a atenção necessária da doutrina e, tão pouco, dos foros legislativos no sentido da sistematização da matéria.

A escolha do tema guiou-se pela atualidade do assunto e relevância teórica e prática que ora se depreende. Neste contexto situa-se a hipótese do presente trabalho – arguição de questão constitucional no processo administrativo tributário – como verificação do regular desenvolvimento do processo e da mais ampla atuação dos julgadores administrativos.

Faz-se necessário, em primeiro lugar, estabelecer a visualização do fenômeno processual nos outros poderes, não só no Judiciário, tornando-se oxigenado o foco da pesquisa. O processo representa uma atividade parametrada de condução do poder à decisão final. No caso em tela, a especificidade se refere ao fato de o processo se desenvolver no campo administrativo.

Ademais, cabe apontar que o processo administrativo tem matiz constitucional. A CF/88, no seu art. 5º., LV, assegura que o processo administrativo

deverá se guiar na similaridade do processo judicial, ressalvadas as peculiaridades. A suscitação do controle de constitucionalidade incidental no processo administrativo tributário vem embasada na esteira dos corolários processuais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal com todos os meios e recursos idôneos para se atingir o valor de justiça.

A análise da natureza da função do órgão julgador administrativo também se mostra capital à conclusão do trabalho, pois se evidencia que não se trata de atuação típica da Administração Pública, enquanto emissora do ato administrativo, mas se constitui função atípica de jurisdição, em que se conferem os mais extensos poderes à pacificação do conflito.

A releitura da teoria da separação dos poderes, em Montesquieu, deve mostrar que estes poderes se ligam e se imbricam entre si. Apesar de cada poder desenvolver atividades principais, assumem, todavia, também o papel, de acordo com a estrutura política em foco, de atividades atípicas. Assim, o julgador do processo administrativo tributário está investido na função jurisdicional como forma excepcional de manifestação do Poder Executivo.

Portanto, se a função do julgador administrativo se refere a todo o espectro jurisdicional, ou seja, de dizer o direito ao caso sob exame, então não há que se afastá-lo da apreciação de questões incidentais de constitucionalidade.

A fiscalização concreta da constitucionalidade consta de técnica de atuação preponderante da Constituição, quando houver conflito entre esta norma e outra infraconstitucional. Com efeito, o que se visa é a melhor solução do conflito de interesse apresentado e não o ataque frontal da norma, mesmo porque a não aplicação da norma inconstitucional cinge-se ao processo e às partes.

Na verdade, o que ocorre é a verificação da compatibilidade entre a Constituição e o ato normativo infraconstitucional, com o fim de dar aplicação à Lei Fundamental, em que pese, de outro lado, afastar-se o ato normativo viciado.

A arguição e análise de questão inconstitucional no processo administrativo tributário decorrem dos postulados de um processo justo, da plenitude de jurisdição administrativa e da decisão fundada na Constituição.

Assim, não havendo restrição constitucional, pode-se levantar quaisquer matérias no bojo do processo administrativo tributário, inclusive questão

inconstitucional, mesmo porque a ninguém é dado afastar a incidência dos preceitos constitucionais.

A pesquisa empreendida utiliza-se, preponderantemente, do método dedutivo, com fulcro na bibliografia.

O estudo estruturou-se em quatro capítulos, da seguinte forma. Primeiramente estudou-se a natureza do processo administrativo em geral e o delineamento do processo administrativo tributário em especial. Em seguida, fez-se referência a principiologia aplicada. No terceiro capítulo, enfocou-se a decisão, no processo administrativo tributário, em seus aspectos intrínsecos e extrínsecos. No último capítulo, descreveu-se a extensão do processo administrativo tributário, para englobar o exame de constitucionalidade incidental dos atos normativos, analisando-se as diversas construções da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, sempre em uma perspectiva multidisciplinar.

CAPÍTULO I - PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

1. TUTELA PROCESSUAL. 1.1. Evolução Histórica. 1.2. Natureza Jurídica. 2. PROCESSUALIDADE AMPLA. 2.1. Acepção do Fenômeno Processual. 2.2. Núcleo Comum. 2.3. O Processo nos Poderes Estatais. 3. PROCESSO OU PROCEDIMENTO. 3.1. Divergência Histórica. 3.2. Critérios Distintivos. 3.3. Opção por Processo Administrativo. 4. ASPECTO CONSTITUCIONAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. 4.1. Litigantes e Acusados no Processo Administrativo. 4.2. Devido Processo Legal. 5. TEORIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. 5.1. Finalidades do Processo Administrativo. 5.2. Fases do Processo Administrativo. 5.3. Classificação Tipológica do Processo Administrativo. 6. CARACTERIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. 6.1. Opção Terminológica. 6.2. Formação da Lide Administrativo –Tributária. 6.3. Impugnação.

1. TUTELA PROCESSUAL

A análise do tema ora proposto envolve várias áreas do direito, a saber: processual, constitucional, administrativo e tributário. Portanto, faz-se necessário estabelecer os fundamentos de cada disciplina pertinentes com o tema eleito, no sentido de fornecer o cabedal jurídico específico à solução adequada da hipótese.

Neste tópico, objetiva-se o estudo da natureza da tutela processual, em termos gerais, passando-se, em seguida, às especificações do processo administrativo, que é o *locus* do trabalho.

1.1. Evolução Histórica

No princípio da vida em sociedade, a solução dos conflitos se dava através da justiça privada, em que o mais forte impunha a sua pretensão. Com a evolução da sociedade, surgiu o Estado como guardião dos cidadãos e responsável por solucionar igualmente os conflitos sociais. O equilíbrio da vida em sociedade só ocorre através da observância das normas jurídicas, coercitivamente impostas pelo Estado.

O Estado é responsável por editar normas que disciplinem as relações sociais e, instituir meios específicos para impor o cumprimento desta ordem jurídica posta. Desta forma, emergem-se as duas faces do direito, a saber, material e processual. A primeira afigura-se como um conjunto de normas que disciplinam as relações sociais, com vistas a proporcionar segurança jurídica à sociedade. Por outro lado, o direito processual visa à garantia do cumprimento da norma substancial.

Todavia, esta divisão resultou em inúmeras discussões entre os doutrinadores. A evolução das concepções entre direito material e processual se desenvolveu em três fases distintas¹. Na primeira fase, tinha-se que o direito processual não era um verdadeiro ramo do direito, enquanto opção metodológica de estudo, mas se

¹ Estas fases são retratadas por CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 9. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 42-5

caracterizava tão-somente como um apêndice do direito material. Daí a denominação resultante de direito adjetivo, hoje rechaçada pelos processualistas contemporâneos em razão da autonomia deste ramo.

A segunda fase marcou a autonomia do direito processual em face do material. Foi o momento em que grandes construções científicas do direito processual foram alavancadas. Neste espectro, abriu-se debate sobre a natureza da relação entre o direito material e processual. A polêmica entre as teses de Chiovenda e Carnelutti marcaram esta evolução do direito processual, conforme narram Antônio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover, e Cândido Rangel Dinamarco:

Para Chiovenda e outros, o ordenamento jurídico cinde-se nitidamente em direito material e direito processual (**teoria dualista** do ordenamento jurídico): o primeiro dita as regras abstratas e estas tornam-se concretas no exato momento em que ocorre o fato enquadrado em suas previsões, automaticamente, sem qualquer participação do juiz.(...).

Para outros, como Carnelutti, o direito objetivo não tem condições para disciplinar sempre todos os conflitos de interesses, sendo necessário o processo, muitas vezes, para a complementação dos comandos da lei. O comando contido nesta é incompleto, é como se fosse um arco que a sentença completa, transformando-o em círculo. Para quem pensa assim (*teoria unitária* do ordenamento jurídico), não é tão nítida a cisão entre o direito material e o direito processual: o processo participa da criação de direitos subjetivos e obrigações, os quais só nascem efetivamente quando existe uma sentença. O processo teria, então, o escopo de '*compor a lide*' (ou seja, de editar a regra que soluciona o conflito trazido a julgamento).²

Enfim, o direito processual encontrou a tão desejada autonomia frente ao direito material. Enquanto o direito material cuida de estabelecer as regras entre pessoas ou entes, o processual preocupa-se em regular uma função pública estatal, que é a da jurisdição, ou a forma pela qual se busca a realização das normas abstratas no caso concreto.

Passada a fase autonomista, chegou-se, no curso recente da evolução processual, ao caráter instrumental da tutela processual. Neste último quadro, eminentemente crítico, o processo é um instrumento a serviço da paz social. Assim,

² CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob.cit.*, p. 39-40.

tutela processual se liga à ordem jurídico-material e ao mundo das pessoas e do Estado, com objetivo de realização integral de todos os seus escopos sociais, políticos e jurídicos. “Falar da instrumentalidade neste sentido positivo, pois, é alertar para a necessária efetividade do processo, ou seja, para a necessidade de ter-se um sistema processual capaz de servir de eficiente caminho à “*ordem jurídica justa*”³

1.2. Natureza Jurídica

A tutela processual tem sede irradiadora na Constituição Federal de 1988 – CF/88, art 5º, incisos LIV, LV, LVI, entre outros. Portanto, toda a manifestação do fenômeno processual tem *status* constitucional, independentemente do âmbito de seu processamento judicial ou administrativo, conforme redação do próprio texto constitucional.

Ademais, o direito material, que dá supedâneo ao processo sob exame, não modifica a natureza primordial da tutela processual, que sempre terá o mesmo nascedouro, na CF/88. “Todo o direito processual, como ramo do direito público, tem suas linhas fundamentais traçadas pelo direito constitucional, que fixa a estrutura dos órgãos jurisdicionais, que garante a distribuição da justiça e a declaração do direito objetivo, que estabelece alguns princípios processuais”⁴.

Nelson Nery Junior esclarece a relação entre Constituição e processo:

Naturalmente, o direito processual se compõe de um sistema uniforme, que lhe dá homogeneidade de sorte a facilitar sua compreensão e aplicação para a solução das ameaças e lesões a direito. Mesmo que se reconheça essa unidade processual, é comum dizer-se didaticamente que existe um Direito Constitucional Processual, para significar o conjunto das normas de Direito Processual que se encontra na Constituição Federal, ao lado de um Direito Processual Constitucional, que seria a reunião dos princípios para o fim de regular a denominada jurisdição constitucional. Não se trata, portanto, de ramos novos do direito processual.⁵

³ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob. cit.*, p. 42.

⁴ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob. cit.*, p. 72.

⁵ NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal. Coleção Estudos de Processo ENRICO TULLIO LIEBMAN – Vol 21*. 3. ed. rev. e aumentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p. 19.

Depreende-se, do trecho supramencionado, que a natureza constitucional do processo afigura-se inegável, pois é no Texto Constitucional que esta tutela recebe os fundamentos de validade de todo o sistema processual vigente.

Esta constatação retrata que as forças políticas constituintes elegeram instrumentos e formas de defesa e ação aos jurisdicionados, com objeto de realizar-se a justiça constitucional.

A *tutela constitucional do processo* representa o “conjunto de normas que se encontram na Constituição e que reúnem princípios que se consubstanciam na forma e instrumentos de garantia ou proteção dos demais direitos, trançando o perfil constitucional da jurisdição.”⁶ Portanto, *o direito constitucional do processo* engloba, de um lado, os princípios do processo e da organização judiciária e, de outro, a jurisdição constitucional⁷.

A jurisdição constitucional é definida como a forma de manifestação do direito com foco na Carta Magna. Esta jurisdição se manifesta pelos meios e formas de controle da constitucionalidade das normas⁸.

Antes de adentrar no exame de constitucionalidade, suscitado dentro do processo administrativo tributário, faz-se necessário, em primeiro lugar, analisar a amplitude da atividade processual e, em seguida, as peculiaridades do processo administrativo, como se verá a seguir.

2. PROCESSUALIDADE AMPLA

A processualidade ampla⁹, ou teoria geral do processo¹⁰, quer exprimir a noção de que existe um tronco comum, com características gerais, que rege o fenômeno processual em qualquer dos poderes.

⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 25.

⁷ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob. cit.*, p.73.

⁸ NERY JÚNIOR, Nelson. *Ob. cit.*, p. 20-1.

⁹ XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976, p. 15; e MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, p. 16 e ss.

¹⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 405.

2.1. Acepção do Fenômeno Processual

O termo *processo*, etimologicamente, significa “ato de proceder, de ir por diante; seguimento, curso, marcha” ou ainda “maneira pela qual se realiza uma operação, segundo determinadas normas; método, técnica”¹¹.

Define-se *processo* como toda e qualquer sucessão de atos, fatos ou operações jurídicas, em certa ordem, e tendentes a um fim¹².

A expressão *processo* vem amarrada, tradicionalmente, à função judicial do Estado. “O processo em sentido rigoroso ou técnico seria mais especificamente apenas o que se desenrola perante os tribunais comuns, chegando CARNELUTTI a sugerir que a expressão ‘processo judicial’ envolve em si mesma uma tautologia¹³”¹⁴.

Portanto, o processo é sempre visto como o meio exclusivamente judicial para solução de um conflito ou pretensão. É a verdadeira monopolização do processo pela função judicial do Estado.

Esta visão se deu em virtude do enraizamento do processo à idéia de jurisdição judicial¹⁵. Culmina na máxima de que só há processo onde existe o proferimento judicial. Esta construção também condicionou o pensamento dos administrativistas, criando dificuldade de visualização do fenômeno processual na atividade administrativa.¹⁶

A doutrina processualística tradicional, explica Alberto Xavier, atribuía um caráter neutro ao conceito de procedimento. Assim os procedimentos

¹¹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1988, p. 530.

¹² XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*, p. 08. Esta definição será adotada pelo autor, neste trabalho, como conceito operacional proposto por adoção “que ocorre quando o pesquisador utiliza como *cop* aquele já elaborado por outro autor”, segundo explica PASOLD, César Luiz. *Prática da Pesquisa Jurídica: Idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito*. 2. ed. Revista e ampliada. Florianópolis: OAB/SC Editora, 1999, p. 41.

¹³ Tautologia significa um vício de linguagem que consiste em dizer por formas diversas, sempre a mesma coisa, conforme FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Ob. cit.*, p. 626.

¹⁴ XAVIER, Alberto. *Ob. cit.*, p. 09.

¹⁵ Jurisdição judicial é a denominação adotada para definir a forma do proferimento acerca do direito no âmbito do Poder Judiciário. No entanto, esta expressão não é redundante, pois a decisão jurisdicional não é privativa do Judiciário. Nos outros poderes, Executivo e Legislativo, também há decisão com conteúdo jurídico. O que distingue tais decisões é o atributo da eficácia que no Judiciário se dá definitivamente.

¹⁶ MEDAUAR, Odete. *Ob. cit.*, p. 14.

administrativos e legislativos eram mais afetos à técnica ou à ciência da administração do que com as realidades jurídico-normativas, plasmadas sobre conflito de interesses, de que se ocuparia apenas o processo judicial.¹⁷

Em investigação acerca da dificuldade de percepção do fenômeno processual na esfera administrativa, Odete Medauar aponta outros dois fatores. O primeiro veicula a idéia de que a atividade administrativa é quase totalmente livre, incompatível com as atuações parametradas do processo. Em segundo lugar, predominou, por muito tempo, na doutrina administrativa, a preocupação com o termo final da decisão, que é o ato administrativo, sem, contudo, voltar-se para os momentos antecessores do resultado final.¹⁸

Atualmente, observa-se que, em muitos casos, o ordenamento jurídico impõe uma precedência encadeada de fases, cujo objetivo final é a edição de um ato administrativo específico. Como exemplo, pode-se citar o processo administrativo da licitação pública. Pela Lei n. 8.666/93, o certame é constituído pelas fases de abertura, habilitação, julgamento, homologação e adjudicação. Assim, o ato administrativo que homologa o resultado e outorga o objeto da licitação ao vencedor somente pode ser editado após a verificação da regularidade de todas aquelas fases. Desta forma, o processo administrativo ganha relevância no âmbito da dinâmica administrativa.

A processualidade não é um fenômeno exclusivo da atividade judicial, como se consagrou em tempos anteriores, mas se estende, também, ao Poder Legislativo e Poder Executivo. Assim, cada um dos poderes do Estado se desenvolve por um tipo correspondente de processo¹⁹.

A passagem do processo a outras funções, além da judicial, decorre da evolução doutrinária e mesmo de uma imposição prática. Neste sentido, a relação entre administradores e administrados fez emergir a necessidade de uma atividade parametrada, com vistas a afastar o arbítrio.

Rompidas as barreiras que faziam do processo manifestação exclusivamente judicial, surgiram idéias, desenvolvidas por processualistas, que trataram o processo sob ângulo unitário nas três formas de poder. Dentre estes

¹⁷ XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*, p. 12.

¹⁸ Idéias desenvolvidas por MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 14.

¹⁹ XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*, p. 26; e BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. rev., atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 315.

processualistas destaca-se Carnelutti, que trabalhou a idéia de um núcleo comum processual. “No seu clássico *Sistema del diritto processuale civile* (década de 30) afirma que se pode falar de um processo legislativo e de um processo administrativo, como uma série de atos para a formação de uma lei ou de um decreto.”²⁰

Seguindo este caminho, na processualística pátria, Antonio Carlos de Araújo Cintra, Ada Pellegrini Grinover, e Cândido Rangel Dinamarco defendem que o processo transcende ao direito processual. “Sendo instrumento para o legítimo exercício do poder, ele está presente em todas as atividades estatais (processo administrativo, legislativo) e mesmo não-estatais (processos disciplinares dos partidos políticos ou associações, processos das sociedades mercantis para aumento de capital etc.)”²¹

Conclui-se que o fenômeno processual é representado por um caminho através do qual passa o poder para concretizar-se em decisão final²². Portanto, o processo é uma forma de controle do poder, ao revés, o arbítrio ganharia espaço na decisão.

2.2. Núcleo Comum

Visto que o processo se desenvolve em qualquer esfera de poder, com as suas peculiaridades, então se mostra inegável a existência de uma teoria geral do processo ou de uma processualidade ampla, regendo o gênero processo, conforme já referido. O núcleo comum da processualidade ampla seria um conjunto de aspectos gerais encontrados nas várias formas do fenômeno processual.

Odete Medauar elenca um rol de elementos comuns, presentes na ampla processualidade, a saber: *a) fieri e factum, b) sucessão encadeada, c) sucessão necessária, d) figura jurídica diversa do ato, e) correlação com o ato, f) resultado unitário, g) pluripessoalidade necessária, h) interligação dos sujeitos e i) pertinência ao exercício do poder*²³.

Fieri significa fazer, enquanto *factum*, feito. A relação entre *fieri* e *factum* exprime a noção de operação em movimento, que é o próprio sentido de

²⁰ MEDAUAR, Odete. *Ob. cit.*, p. 17.

²¹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob. cit.*, p. 235.

²² XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*, p. 27.

²³ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 23-8.

processo²⁴. Portanto, estes dois termos revelam a idéia dinâmica do fenômeno processual²⁵.

Destarte, o processo caracteriza-se por uma *sucessão encadeada e necessária*. Encadeada, porque a simples junção de atos esparsos não representa um processo. No entanto, se houver um encadeamento, ou seja, um ato precedente, impulsionando o seu subsequente, até que se chegue ao resultado final, então aí há processo²⁶. Além disso, esta sucessão tem que ser necessária, pois somente aquele ato empurra o seu subsequente, afastando qualquer idéia aleatória ou eventual de propulsão autônoma de um ato.

Seguindo, a *figura jurídica do processo é diversa da do ato*, pois o ato é algo em si considerado, ou seja, a sua manifestação se dá pela instantaneidade, enquanto o processo, necessita da projeção do tempo de “um vir a ser”. Apesar de a figura do ato ser distinta da do processo a separação não deve ser absoluta, pois há uma *correlação entre a instrumentalidade do ato em relação ao processo*.

Outro elemento comum caracteriza-se pelo objetivo final do processo, que é o seu *resultado unitário*. Assim, os atos são encadeados entre si no processo visando à decisão final. Destarte, no íterim de formação do processo, existe a possibilidade da *atuação de vários sujeitos*. Estes sujeitos agem de acordo com o rito processual posto, se colocando em posições ativas e passivas.

A atuação interligada entre sujeitos faz surgir um último elemento caracterizador do fenômeno processual, a saber, a *pertinência ao exercício do poder*²⁷. O processo é um caminho por onde passa e se manifesta o poder das mais variadas formas, contudo, sempre dentro da estrutura jurídica ordenada. Portanto, a manifestação processual é também uma manifestação do poder.

²⁴ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 24.

²⁵ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 31.

²⁶ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 32.

²⁷ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 28

2.3. O Processo nos Poderes Estatais

Definidos estes elementos caracterizadores da noção de núcleo comum da teoria geral do processo, resta tecer singelas considerações acerca das distinções do fenômeno processual em cada poder.

Importante trazer a classificação elaborada por Maria Sylvia Zanella Di Pietro, como segue: “Partindo-se do processo, neste sentido amplo, em que se apresenta como **uma série de atos coordenados para a realização dos fins estatais**, pode-se fazer uma primeira classificação, separando-se, de um lado, o **processo legislativo**, pelo qual o Estado **elabora a lei**, e, de outro, os processos **judicial e administrativo**, pelos quais o Estado **aplica a lei**.”²⁸

O processo legislativo é regido pela CF/88, nos seus arts. 59 e seguintes, e pelos regimentos internos das Casas Legislativas. Este processo visa ao interesse público em abstrato. Do contrário, o Texto Legal produzido poderá nem ingressar no ordenamento jurídico através do veto ou, se já pertencente ao ordenamento, dele ser afastado pela fiscalização abstrata da constitucionalidade.

Quanto aos processos judicial e administrativo, também visam a atingir o interesse público, só que no caso em concreto, ou seja, transformam aquele interesse veiculado pelas normas em interesse concretizado. Não obstante o objetivo de ambos seja a aplicação da lei ao caso concreto, a diferença reside no fato de o processo judicial ser marcado por uma relação trilateral (autor, réu e juiz), bem dividida, enquanto no processo administrativo a relação ora se apresenta bilateral (administrado e Administração) ora trilateral (administrado, Administração-estado e Administração-juiz) marcada, no entanto, por uma trilateralidade mitigada no que tange a proximidade entre o Estado-parte e o Estado-juiz.

Evidenciadas as peculiaridades de cada processo, referente ao poder que se manifesta, resta assente que a noção de processualidade ampla consta de vetor do fenômeno processual, conforme explica Odete Medauar:

A resistência ao uso do vocábulo ‘processo’ no campo da Administração Pública, explicada pelo receio de confusão com o processo jurisdicional, deixa de ter consistência no momento em que se acolhe a

²⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Ob. cit.*, p. 405.

processualidade ampla, isto é a processualidade associada ao exercício de qualquer poder estatal. Em decorrência, há processo jurisdicional, processo legislativo, processo administrativo; ou seja, o processo recebe a adjetivação provinda do poder ou função de que é instrumento. A adjetivação, dessa forma, permite especificar a que âmbito de atividade estatal se refere determinado processo.²⁹

Afastadas as peculiaridades, o processo é, acima de tudo, um método de trabalho, um caminho de formação ou aplicação do direito com objetivo de alcançar um fim. E, portanto, não pode ser limitado à função judicial, como visto, mas desenvolve-se em todas as formas do poder estatal.

3. PROCESSO OU PROCEDIMENTO

Cabe registrar, de início, que a controvérsia entre as expressões *processo* e *procedimento*, para se referir à processualidade administrativa, não se restringe a uma mera opção terminológica. Mencionada questão, no entanto, remete-se a discussões no âmbito do direito processual e administrativo, tanto a aspectos terminológicos, como substanciais³⁰. Assim, passa-se a analisar as justificativas apontadas pela doutrina acerca das controvérsias.

3.1. Divergência Histórica

A primeira explicação acerca da divergência terminológica sedimenta-se no fato de que a processualidade administrativa brasileira desenvolveu-se, em princípio, a partir das doutrinas trabalhadas por autores europeus, que vivenciam a jurisdição dupla, e que utilizam a expressão *processo* para se referirem ao âmbito judicial, enquanto o *procedimento* designa o administrativo³¹.

Além disso, as obras de processo civil reduzem os vocábulos à seguinte explicação: *processo* é o conjunto de atos tendentes a um fim específico, enquanto

²⁹ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 41.

³⁰ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 29.

³¹ Esta explicação é tratada por BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 318; e MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 29-30; e FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 33.

procedimento é a maneira peculiar de se realizar um ato do *processo*. Conclui-se, portanto, que *processo* é o todo e *procedimento* à parte do todo.

Ovídio Araújo Baptista da Silva conceitua o *processo* como atividade que se desenvolve no tempo, em oposição à instantaneidade, a partir de um ponto inicial até atingir o fim desejado³². E prossegue explicando acerca do âmbito de aplicação do termo: “No Direito, o emprego da palavra processo está ligado à idéia de processo judicial, correspondente à atividade que se desenvolve perante os tribunais para obtenção da tutela jurídica estatal, tendente ao reconhecimento e realização da ordem jurídica e dos direitos individuais que ela estabelece e protege.”³³ José Carlos Barbosa Moreira acrescenta que a forma, ou seja, o *procedimento* é a maneira pelo qual se realizam e se sucedem os atos processuais³⁴.

Em estudo acerca do processo tributário, Teresa Arruda Alvim e James Marins apontam a impropriedade da designação de processo administrativo. Argumentam que só há processo onde existe jurisdição, em que o juiz esteja submetido à competência e deva conduzir-se pela imparcialidade³⁵. Veja-se que tal crítica fundamenta-se tão-somente na visualização da jurisdição judicial, sem, contudo, verificar a existência de uma jurisdição administrativa, no Brasil, pela qual se desenvolve o processo administrativo, conforme prescrição do art. 5º., LV, da CF/88. Quanto às considerações acerca da jurisdição administrativa o Capítulo III, item 4., tratará do assunto.

A maioria da processualística pátria reconhece o *processo* somente no âmbito judicial e rotula de *procedimento* a relação de atos, fatos e operações jurídicas, tendentes a um fim, se se processar na esfera administrativa. Ver-se-á, no decorrer do trabalho, que se trata de uma visão reducionista do assunto.

³² BAPTISTA DA SILVA, Ovídio Araújo. *Curso de Processo Civil. Volume 1. Processo de Conhecimento*. 4. ed., revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p. 13.

³³ BAPTISTA DA SILVA, Ovídio Araújo. *Ob.cit.*, p. 13.

³⁴ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *O Novo Processo Civil Brasileiro*. 21. ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 03.

³⁵ ALVIM, Teresa Arruda. MARINS, James. *Processo Tributário*. In: ALVIM, Teresa Arruda. MARINS, James. ALVIM, Eduardo Arruda. (Coord.). *Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Revista do Tribunais, 1995, p. 11.

3.2. Critérios Distintivos

A doutrina processualística tradicional aponta o critério da finalidade como vetor seguro para se distinguir *processo* de *procedimento*. “Para COUTURE, GUASP e JOSÉ FREDERICO MARQUES, o procedimento seria a mera sucessão de atos, independente do fim a que se dirige, mas já o processo seria aquela mesma sucessão teleologicamente orientada para a realização da função jurisdicional”.³⁶

Ademais, estabelece-se, também, uma distinção dos termos em razão do critério de complexidade em que eles se desenvolvem. Assim, *procedimento* estaria ligado a uma manifestação instantânea, imediata, de um ato ou decisão; já o *processo* dar-se-ia por operação complexa, não instantânea, de conjunto de atos ou procedimentos, desembocando em um resultado. Nesta esteira, Odete Medauar se pronuncia acerca deste critério de distinção:

Sob tal ótica, o procedimento significa simples sucessão de atos processuais, simbolizando por uma cadeia de anéis; o processo é uma entidade complexa, que sintetiza os atos que lhe dão corpo e as relações entre as posições jurídicas ativas e passivas dos seus sujeitos; característico do processo é o funcionamento conjugado dos componentes dessa entidade complexa.³⁷

Tal distinção, todavia, não conduz a uma solução clara no âmbito administrativo.

Outro critério adotado pela doutrina refere-se à existência ou não de uma lide ou controvérsia para se diferenciar o *processo* do *procedimento*. Ou seja, quando há uma lide, entendida como aquela que se caracteriza pelo conflito de interesse, então aí existirá *processo*. Todavia, há que se questionar tal posição frente aos processos judiciais, de jurisdição voluntária, em que o conflito de interesses não se manifesta. Por esta razão, estes processos judiciais não poderiam ter *status* de *processo*, conforme enunciado do critério distintivo.

Nesta esteira, segue a explicação de Hely Lopes Meirelles sobre a utilização do critério da lide: “*Processo* é o conjunto de atos coordenados para a obtenção de decisão sobre uma controvérsia no âmbito judicial ou administrativo;

³⁶ XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*, p. 09-10.

³⁷ MEDAUAR, ODETE. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 31.

procedimento é o modo de realização do processo, ou seja, o rito processual.”³⁸ Para o referido autor “não há processo sem procedimento, mas há procedimentos administrativos que não constituem processo, como, por exemplo, os de licitações e concursos.”³⁹ Sob esta rubrica, Hely Lopes Meirelles distingue os processos administrativos entre: *processos administrativos propriamente ditos*, que encerram controvérsia entre a Administração e o administrado ou servidor, e os *processos administrativos impropriamente ditos*, que são aqueles de mero expediente, sem qualquer litígio⁴⁰.

Analisando-se a doutrina administrativa, percebe-se que o termo *procedimento* difundiu-se com maior extensão em razão dos fundamentos supramencionados.

3.3. Opção por Processo Administrativo

Por todo o exposto, a expressão *processo administrativo* evoca uma série de idéias, que guardam maior similaridade com o fenômeno em comento. Desta forma, o presente trabalho filia-se à corrente que vê na expressão *processo* a medida da atividade parametrada, no âmbito da Administração, tendente a uma decisão final.

Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari enumeram as características que se desdobram do conceito de processo, como segue:

Isto é, há, no plano conceitual, duas realidades abarcadas na palavra “processo”, em seu contexto jurídico (mas não só, registre-se): uma realidade maior, o todo, panoramicamente identificado num conjunto, teleologicamente concebido, que parte de uma provocação ou requerimento e, por consequência inelutável, caminha, mediante a prática de atos instrumentais, para a produção do resultado inevitável, qual seja, a decisão; uma realidade atomizada, concretizada no caminho que vai do início ao fim do processo, isto é, exatamente na série de atos, encadeados lógica e juridicamente.⁴¹

³⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22^ª. ed. Atualizada por AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; e BURLE FILHO, José Emmanuel. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 591. Neste sentido também se posiciona DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Ob. cit.*, p. 407.

³⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Ob. cit.*, p. 591.

⁴⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. *Ob. cit.*, p. 592.

⁴¹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 32.

Com efeito, ainda resta uma parcela valiosa da doutrina administrativa, que reconhece no *processo* a expressão mais acertada, em razão do próprio fenômeno que ela alcança, mas prefere-se continuar utilizando o termo *procedimento* em face do enraizamento pátrio, conforme justificativa de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Sem embargo, embora também repute largamente preferível a expressão “processo administrativo”, tanto por ser a correta – pois batiza o fenômeno ocorrente na esfera legislativa e judicial, guardadas as peculiaridades e força jurídica específicas de cada qual –, seguimos adotando a expressão “procedimento”. Fazêmo-lo apenas por já estar enraizada entre nós. Curvamo-nos à tradição, em despeito de a voz “procedimento administrativo” minimizar-lhe a importância e ensombrecer sua adscrição aos cabíveis rigores que a expressão “processo” insistentemente evoca.⁴²

Superadas as questões doutrinárias, ainda resta um último argumento, a saber, o critério normativo que impõe a utilização do termo *processo*. Primeiro, porque a CF/88 tratou de eleger a expressão *processo administrativo* como denominador do fenômeno pelo que se depreende dos art. 5º, LV, LXXII, b); art. 37, XXI, (processo de licitação); art. 41, §1º, II, entre outros.

Diante disso, editou-se a Lei n. 9.784/99 que, conforme a própria ementa menciona, regula o processo administrativo na esfera da Administração Pública Federal, ratificando o *status de processo*.

Por derradeiro, com referência peculiar ao tema em comento, tanto o Código Tributário Nacional – CTN no art. 151, III, como o Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo tributário em âmbito federal⁴³, denominam o fenômeno em estudo de *processo*.

A eleição do termo *processo* recebe *status* constitucional; portanto, faz-se necessário delinear este aspecto do processo administrativo, o que será visto a seguir.

⁴² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 318.

⁴³ Em regra geral o presente trabalho optou por fazer referência à legislação federal, ou seja, aquela que se aplicaria à solução das lides administrativo-tributárias no âmbito de competência da União. Todavia, cabe registrar que o tema eleito poderá ser regido por legislação estadual e municipal variando de acordo com a competência tributária em discussão.

4. ASPECTO CONSTITUCIONAL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

A evolução do direito administrativo pátrio fez enraizar, de vez, este ramo do direito na CF/88. Ou seja, as bases do direito administrativo brasileiro estão insculpidas na Carta Política brasileira. Esta manifestação é tamanha que poder-se-ia, inclusive, cogitar que a Constituição representa um verdadeiro Código Administrativo com *status* supralegal e constitucional.

Sendo assim, a processualidade administrativa também tem a sua raiz na Constituição, em dispositivo expresso e direto, delineado entre os direitos e garantias fundamentais, conforme reza o art. 5º, *in verbis*: “LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Desta forma, o referido dispositivo colocou em pé de igualdade o processo judicial e administrativo, sem qualquer distinção, salvo aquelas inerentes ao desenvolvimento regular do poder, eliminando, de vez, uma possível visão reducionista e de somenos importância quanto ao processo administrativo.

A Constituição também fez registrar, entre os direitos e garantias fundamentais do art. 5º, o princípio do devido processo legal que, por sua vez, reflete no processo judicial e administrativo, como segue: “LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

Além disso, a Constituição trata, em muitos outros momentos do seu texto, acerca das espécies de processo administrativo como, por exemplo, quando se refere ao processo de licitação pública, art. 37, XXI; ao processo administrativo, que determine a exoneração do servidor público, art. 41, §1º, II; entre outros.

Enfim, ao tratar do processo administrativo, a CF/88 fez questão de filiar-se à tendência contemporânea de processualização da atividade administrativa. Desta maneira, ao associar processo administrativo e Constituição, encerrou a idéia de que o primeiro é meio pelo qual, na atividade administrativa, concretizam-se normas e princípios constitucionais.⁴⁴

⁴⁴ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 74.

A localização topológica do inciso LV do art. 5º. na Constituição, que se refere ao processo administrativo entre os direitos e garantias fundamentais, conduz a uma dúvida: saber se o processo administrativo é classificado como direito ou garantia fundamental. Não obstante muitos autores não façam esta distinção apoiados no fato de que a Constituição os aglutinou em um mesmo dispositivo, no art. 5º., tal reflexão, no entanto, parece importante do ponto de vista da investigação jurídica.

Para analisar referida questão, colaciona-se a definição dada por José Joaquim Gomes Canotilho: “**direitos fundamentais** são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente. Os direitos do homem arrancariam da própria natureza humana e daí o seu carácter inviolável, intemporal e universal; os direitos fundamentais seriam os direitos obejctivamente vigentes numa ordem jurídica concreta.”⁴⁵ Quanto às *garantias fundamentais*, salienta o citado autor, o seu “*carácter instrumental* de proteção dos direitos. As **garantias** traduziam-se quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a protecção dos seus direitos, quer no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade”⁴⁶.

Paulo Bonavides aponta algumas diferenças entre *direitos* e *garantias*, enquanto aqueles representam bens, estas se destinam à fruição destes bens. Os *direitos* são principais e inserem-se nas esferas jurídicas das pessoas. Já as *garantias* são acessórias e só se projetam nas esferas jurídicas das pessoas por via reflexa em razão do nexó com os direitos.⁴⁷

Assim, os *direitos fundamentais* são sempre direitos inerentes ao homem ou grupo que estão postos na ordem constitucional vigente; já as *garantias fundamentais* dizem respeito sempre aos meios processuais, adequados para a defesa dos direitos.

Desta forma, a exigência de um devido processo administrativo, justo e equitativo, classifica-se como garantia fundamental porque representa um meio de preservar, reconhecer e cumprir os direitos dos indivíduos perante a atividade administrativa⁴⁸.

⁴⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999, p. 369.

⁴⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 372.

⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 442.

⁴⁸ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 76.

4.1. Litigantes e Acusados no Processo Administrativo

A redação dada ao inciso LV do art. 5º. da CF/88 traz os termos *litigantes* e *acusados* como sujeitos do processo administrativo. Veja-se que tais termos não são tomados como sinônimos pelo texto constitucional, pois a ligação dos mesmos se dá com a inserção da conjunção aditiva *e*.

Com relação à expressão *litigantes*, a mesma deve ser interpretada no sentido mais amplo possível, levando-se em conta qualquer pretensão resistiva de interesse em qualquer espécie de processo administrativo, seja de licitação, concurso público, licenciamento ambiental ou mesmo o administrativo tributário.

Quanto ao termo *acusados*, no que tange ao processo administrativo, o mesmo diz respeito à posição de qualquer pessoa natural ou jurídica, que esteja ameaçada por conseqüências punitivas, em função de uma transgressão, apurada pelo poder disciplinar ou de polícia.

Romeu Felipe Bacellar Filho esclarece que “a lide ou litígio administrativo podem estar presentes também em um processo com acusados. Lide há tanto em face de litigantes quanto de acusados. A diferença é que o termo acusados é próprio do processo penal e administrativo quando a sanção imposta pela Administração resulta do cometimento de ilícito penal ou administrativo”⁴⁹

O constituinte, quando tratou de designar os sujeitos envolvidos no processo administrativo, ensejou situação análoga ao do processo judicial⁵⁰, enfocando sob um mesmo prisma a relação jurídica decorrente, seja a lide administrativa ou judicial.

O presente estudo optou por designar *interessados* todos os sujeitos pertencentes à relação jurídica em litígio. *Interessados*, no processo administrativo tributário, podem ser tanto o contribuinte quanto a Administração Tributária. Afaste-se qualquer tom reducionista que possa suscitar a expressão *interessados* como aqueles que possuem mero interesse, e não verdadeiros direitos.

⁴⁹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 70.

⁵⁰ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 102.

Ademais, o termo *interessados* decorre de quem tem interesse na causa ou, simplesmente, de um direito alegado⁵¹. Desta forma, *interessados e litigantes* devem ser tidos por equivalentes⁵².

4.2. Devido Processo Legal

A Carta Magna de 1988 garante ao administrado não somente o direito ao processo administrativo, mas, vai muito além. Garante, também, o seu devido processamento, segundo prescrição do inciso LIV, art. 5º., pois ninguém pode ser privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

O postulado constitucional do devido processo legal deriva do princípio inglês intitulado *due process of law*. Assim, bastaria a menção desta cláusula histórica, como o fez o art. 5º., LIV, da CF/88, para que decorressem todas as consequências processuais a respeito de um processo e decisão justos⁵³. Portanto, a cláusula do *due process of law* encerra inúmeras idéias acerca de um processo digno, regular e justo.

Sob uma perspectiva histórica, esta garantia constitucional tem origem no art. 39⁵⁴ da Magna Carta de 1215, imposta a João Sem Terra, na Inglaterra, que garantia a todos os cidadãos “a lei do local”, através da expressão *the law of the land*, para o processamento de qualquer restrição acerca da liberdade ou bens dos cidadãos. A expressão *due process of law* substituiu *the law of the land* através de uma lei inglesa *Statute of Westminster of the liberties of London*, do ano de 1354, baixada pelo rei Eduardo III⁵⁵.

Na América, esta cláusula foi insculpida pela vez primeira na Declaração dos Direitos de Maryland, de 03.11.1776, e, posteriormente, repetida na Declaração de Direitos da Carolina do Norte, de 14.12.1776. Nestas Declarações fazia-se referência ao

⁵¹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob. cit.*, p. 217-8.

⁵² Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

⁵³ NERY JÚNIOR, Nelson. *Ob. cit.*, p. 28.

⁵⁴ Referência ao texto do art. 39 da Magna Carta de 1215, *in verbis* “Nenhum homem livre será detido ou sujeito a prisão, ou privado dos seus bens, ou colocado fora da lei ou exilado, ou de qualquer modo molestado e nós não procederemos ou mandaremos proceder contra ele, se não mediante um julgamento regular pelos seus pares e de harmonia com a lei do país”, conforme CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 460.

⁵⁵ NERY JÚNIOR, Nelson. *Ob. cit.*, p. 29; MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 79-80.

trinômio fundamental vida-liberdade-propriedade protegidos pela lei da terra⁵⁶. O postulado do *due process of law*, ausente do texto inicial da Constituição Americana de 1787, foi incorporado através das Emendas n. 5^o e 14^a., de 1791 e 1868, respectivamente⁵⁷.

O conteúdo da cláusula do *due process of law* foi evoluindo e se desdobrando ao longo do tempo. Assim, num primeiro momento, este postulado traduziu-se na garantia de um processo regular e ordenado⁵⁸. Posteriormente, evoluiu para significar o resguardo do trinômio vida-liberdade-propriedade, ou seja, uma forte matiz substancial ligada aos direitos fundamentais.

Por esta linha evolutiva, nota-se que o postulado do devido processo legal desdobrou-se em dois sentidos, processual e material. No sentido material a cláusula se expressa pelo *substantive due process*, que está ligado ao direito de liberdade e propriedade. No direito administrativo a observância do princípio da legalidade é a manifestação do *substantive due process*.

Além disso, a teoria do *substantive due process* deu origem, nos Estados Unidos, à possibilidade de controle de constitucionalidade das leis ou como ficou conhecida a *judicial review of legislation*.⁵⁹

De outro lado, há o sentido processual do *due process of law*, que se expressa na cláusula *procedural due process*, garantindo um padrão mínimo de justiça nos mecanismos processuais. Por esta cláusula propicia-se aos litigantes: a) igualdade de partes; b) garantia do *jus actionis*; c) direito de defesa; d) do contraditório; e) oportunidade de provas; f) direito de não ser condenado com base em provas ilegais; g) decisão fundamentada; entre outros desdobramentos. Enfim, “a cláusula *procedural due process of law* 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.”⁶⁰

A idéia do devido processo caminhou não apenas para um processo legal, mas, sobretudo, por um processo legal, justo e adequado. Esta qualificação se dá com

⁵⁶ Postulado da Declaração de Direitos da Carolina do Norte: “That no freeman ought to be taken, or imprisoned, or disseized of his freehold, liberties, or privileges, or outlawed, or exiled, or in any manner destroyed, or deprived of his *life, liberty, or property*, but by the judgement of his peers, or by the *law of the land*.” Conforme NERY JÚNIOR, Nelson. *Ob. cit.*, p. 30.

⁵⁷ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 80.

⁵⁸ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 80.

⁵⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 462.

⁶⁰ NERY JÚNIOR, Nelson. *Ob. cit.*, p. 40.

enfoque nos princípios da justiça. Para José Joaquim Gomes Canotilho, o sentido material do devido processo alcança o valor da justiça na lei e não apenas um roteiro legal de processamento⁶¹. Nesta esteira, cabe transcrever a amplitude deste postulado para o referido autor:

A protecção alargada através da exigência de um processo equitativo significará também que o controlo dos tribunais relativamente ao carácter “justo” ou “equitativo” do processo se estenderá, segundo as condições particulares de cada caso, às dimensões materiais e processuais do processo no seu conjunto. O parâmetro de controlo será, sob o ponto de vista intrínseco, o catálogo dos direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados e os direitos de natureza análoga constantes de lei ou de convenções internacionais.⁶²

Diante do exposto, a busca por um controle de constitucionalidade em concreto no processo administrativo tributário nada mais é do que uma busca pelo valor da justiça.

Veja-se que o postulado do devido processo legal tem duplo interesse ao trabalho: do lado formal, pela importância de se delinear o âmbito do processo administrativo, do lado material, pela decorrência histórica do controle de constitucionalidade das leis e pelo valor de justiça.

5. TEORIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Para se falar em uma *teoria do processo administrativo*, é preciso, primeiro, encontrar pontos convergentes na doutrina acerca da matéria. Todavia é muito difícil de se extrair este consenso mínimo, em face do ponto de vista abraçado por cada autor, da falta de uma codificação mínima nesta área e, principalmente, pelo tratamento paralelo dado pelos autores estrangeiros ao processo administrativo, sob a ótica da dupla jurisdição, em comparação aos autores pátrios, que vivenciam o processo administrativo a partir do fenômeno da jurisdição una.

Não obstante todos estes entraves, faz-se necessário estabelecer, em primeiro lugar, uma definição acerca do *processo administrativo*. Assim, o *processo*

⁶¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 462.

⁶² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 463.

administrativo é uma sucessão encadeada de atos, fatos ou operações jurídicas, tendentes a uma decisão jurisdicional no âmbito administrativo⁶³.

Para estabelecer uma caracterização mínima acerca do fenômeno processual administrativo, optou-se por descrever suas finalidades, fases e a classificação tipológica deste processo.

5.1. Finalidades do Processo Administrativo

O processo administrativo realiza-se com o intuito de autuação do direito substancial. Assim, a finalidade geral do processo administrativo é proporcionar uma decisão final justa, de acordo com a observância dos requisitos legais e da garantia dos direitos do administrado.

O processo administrativo é uma forma de legitimação do poder dentro das regras paramétricas. Desta maneira, o Estado de Direito se manifesta por um roteiro legal, em que o poder se desencadeia com observância dos limites. A inexistência de um processo administrativo preestabelecido e legal desemboca na atividade administrativa livre e arbitrária.

Não bastasse a detecção desta finalidade geral do processo administrativo ao atender o interesse público, existem outras finalidades, que se desdobram da geral. Odete Medauar elencou as seguintes finalidades específicas do processo administrativo: *a) função garantista, b) melhor conteúdo das decisões, c) legitimação do poder, d) correto desempenho da função, e) Justiça na Administração, f) aproximação entre Administração e cidadãos, g) sistematização de atuações administrativas e h) facilitar o controle da Administração.*⁶⁴

A *função garantista* resulta, em primeiro lugar, da circunscrição topológica do processo administrativo como garantia fundamental do Estado

⁶³ Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

⁶⁴ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 5. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 195-97.

Constitucional brasileiro⁶⁵, conforme o art. 5º, LV, da CF/88. Em segundo lugar, deve-se trilhar o processo administrativo, como qualquer outra espécie de processo, por parâmetros pré-determinados, requisito para ser aceito como legítimo.⁶⁶ Cumpre-se, assim, outra finalidade do processo administrativo, que é a *legitimação do poder*.

Ademais, o processo administrativo visa ao atendimento do *melhor conteúdo das decisões*. Desta forma, a oitiva dos interessados, a busca da verdade real, através dos fundamentos probatórios, entre outras atitudes, cumprem esta finalidade. O processo administrativo bem informado, seja aqui pelo contribuinte ou pela Administração Tributária, resulta na eleição da melhor solução para os interesses públicos em causa.⁶⁷

O binômio *correto desempenho da função* e a *Justiça na Administração* permeiam a atividade do julgamento administrativo. A *Justiça*, como valor primordial de uma sociedade, não é um paradigma exclusivo do Poder Judiciário. A Administração Pública, quando desenvolve suas funções típicas de executar as leis, deve obediência a este primado. Com muito mais razão a *Justiça* deve ser buscada quando a Administração está investida na função de dizer o direito. A inobservância deste paradigma resulta no desempenho incorreto da respectiva função pública.

O processo administrativo visa, também, à *aproximação entre Administração e cidadãos*. Os movimentos constitucionalistas e democráticos alteraram o eixo de relacionamento subserviente do cidadão perante a Administração. O Estado-Rei é substituído pelo Estado-Cidadão. Nesta nova perspectiva, o cidadão possui liberdade para contestar seus interesses frente à Administração.⁶⁸

Na hipótese em tela, a composição paritária dos Tribunais Administrativo Tributários, como ver-se-á posteriormente, significa a antecipação, na

⁶⁵ O conceito de Estado Constitucional Brasileiro se extrai implicitamente a partir do Texto Constitucional atual quando trata do Estado Democrático de Direito. Neste sentido, José Joaquim Gomes Canotilho explica que o Estado Constitucional, segundo o constitucionalismo moderno deve ter duas qualificações: Estado de Direito e Estado Democrático. Assim, o Estado Constitucional Democrático de Direito procura estabelecer uma conexão interna entre democracia e a legalidade. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 88-9. Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

⁶⁶ Idéia sempre referida por MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, p. 195.

⁶⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 315.

⁶⁸ Por esta afirmativa não se está afastando as prerrogativas da Administração Pública ante os administrados que é desdobramento do princípio da supremacia dos interesses públicos.

área tributária, da tendência contemporânea da Administração Pública de buscar ouvir e considerar o cidadão-contribuinte na decisão final.⁶⁹

Ademais, o processo administrativo acarreta *autuações administrativas sistematizadas*. Exterioriza-se, assim, a forma pública e parametrada, que desembocará na decisão administrativa. Por fim, resta apontar que a atividade processual clara, aberta e pré-ordenada *facilita o controle da Administração*. Trata-se de estabelecer controles dentro da Administração, ao longo da formação de sua vontade, ao invés de contentar-se o ato administrativo final apenas na seara judicial⁷⁰.

Em estudo acerca do processo administrativo, Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari apontam outros dois objetivos fundamentais do processo administrativo: “disciplinar, conferindo transparência e objetividade, os meios pelos quais a Administração Pública, por intermédio de seus agentes, toma decisões; e assegurar o respeito a todos os atributos da cidadania, no relacionamento entre a Administração e os administrados, inclusive seus próprios agentes.”⁷¹

Por derradeiro, cabe explicitar uma última finalidade do processo administrativo, assinalada por Carlos Ari Sunfeld, todavia de natureza pedagógica. Salienta o referido autor que centrar o estudo no ato administrativo, ignorando a formação do seu processamento, é deixar encoberto o *modus operandi* da Administração.⁷²

5.2. Fases do Processo Administrativo

As fases do processo administrativo significam as estruturas que condicionam a passagem do poder. Cada fase representa um momento específico de realização de certos atos, fatos e operações, tendentes à decisão final.

O rol de fases atribuídas ao processo administrativo varia de acordo com

⁶⁹ MEDAUAR, Odete. Conselho de Contribuintes. In: *IOB – Repertório de Jurisprudência – Caderno 1 – n. 2*. São Paulo: IOB, 1995, p. 34.

⁷⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 314.

⁷¹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 48.

⁷² SUNDFELD, Carlos Ari. A Importância do Procedimento Administrativo. In: *Revista de Direito Público n. 84*, out-dez/87, p. 65.

cada autor⁷³. Desta forma, optou-se por uma classificação⁷⁴ consolidada, mas que exteriorize com maior clareza os momentos de autuação do processo administrativo, dividindo-o em três fases: *inicial*, *preparatória* e *decisória*.

A fase *inicial* desencadeia-se por atos que inauguram o processo administrativo. Estes atos manifestam-se por iniciativa de interessados ou de ofício. Posteriormente, advém a fase *preparatória*, momento em que se incluem as provas, pareceres jurídicos e técnicos, audiências públicas, relatórios e alegações dos interessados, tudo com observância do devido processo legal. Por fim, a fase *decisória* fixa o teor do proferimento jurisdicional, fundamentado pela autoridade competente.⁷⁵

5.3. Classificação Tipológica do Processo Administrativo

A classificação tipológica das variantes do processo administrativo é, também, uma forma de se caracterizar a teoria da tutela processual administrativa.

No entanto, como já se falou no item anterior acerca das fases do processo administrativo, aqui, também, os autores pátrios não encontram consenso e apresentam classificações variadas.

Hely Lopes Meirelles discrimina o processo administrativo em: *processos administrativos propriamente ditos*, que encerram controvérsia entre a Administração Pública e o administrado ou servidor; e *processos administrativos impropriamente ditos*, que são aqueles de mero expediente, sem qualquer litígio entre os interessados. E, quanto ao *processo administrativo propriamente ditos* subdivide-se em: *processo de outorga*, *processo de controle* e *processo punitivo*.⁷⁶ Já Celso Antônio

⁷³ Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari desdobram o processo administrativo em quatro fases: a) introdutória; b) instrutória; c) decisória; d) recursal. FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 91. Celso Antônio Bandeira de Mello sistematiza o processo administrativo em cinco fases, a saber: a) iniciativa ou propulsória; b) instrutória; c) dispositiva, d) controladora ou integrativa; e) comunicação. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 321. Hely Lopes Meirelles também classifica em cinco fases, no entanto distintas do anterior: a) instauração; b) instrução; c) defesa; d) relatório; e) julgamento. MEIRELLES, Hely Lopes. *Ob. cit.*, p. 596-7.

⁷⁴ XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*, p. 149. MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 134-5;

⁷⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 134-5; e *Direito Administrativo Moderno*, p. 206-7.

⁷⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. *Ob. cit.*, p. 592.

Bandeira de Mello classifica-os em processos administrativos *ampliativos* ou *restritivos* com suas subdivisões.⁷⁷

Odete Medauar, em estudo específico da processualidade administrativa, propõe a seguinte tipologia: *a) processos administrativos em que há controvérsias*: a.1. processos administrativos de gestão, por exemplo, licitações e concursos públicos; a.2. processos administrativos de outorgar, por exemplo, licenciamento ambiental e isenção condicionada de tributos; a.3. processos administrativos de verificação ou determinação, por exemplo, prestação de contas, lançamento e consulta tributários; a.4. processos administrativos de revisão, por exemplo, recursos administrativos e reclamações; e *b) processos administrativos sancionadores ou punitivos em que há acusados*: b.1. processos administrativos internos, por exemplo, processos disciplinares de servidores ou alunos de estabelecimentos públicos; b.2. processos administrativos externos, que objetivam aplicar sanções a administrados, por exemplo, sanções decorrentes do poder de polícia e da Administração Fiscal.⁷⁸

Não obstante todo este empenho dos autores supramencionados, em mostrar classificações cada vez mais apropriadas, de acordo com a gama de critérios tipológicos eleitos, parece adequado lembrar da afirmação de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, que defendem francamente a escassa rentabilidade científica e, até mesmo, prática acerca destes trabalhos doutrinários. E justificam tal afirmativa na convicção de que as garantias, os pressupostos e as finalidades do processo administrativo são sempre idênticos; o que varia é tão-somente, o conteúdo do processamento.⁷⁹

Para tanto, Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari optam por uma simples tipologia, que rotula os processos administrativos em *gerais* e *especiais*.⁸⁰ Assim, no âmbito federal, o advento da Lei n. 9.784/99 pacificou maiores distinções tipológicas, impondo um *processo administrativo geral*, aplicável a toda e qualquer atividade da Administração Pública. De outro lado, reconheceu os *processos administrativos especiais*, que possuem diplomas normativos próprios para sua regulação. No entanto,

⁷⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 318-20.

⁷⁸ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 132.

⁷⁹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 36.

⁸⁰ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 37-8.

ainda assim, aplicar-se-ia subsidiariamente ao processo especial, os preceitos da Lei n. 9.784/99, segundo o art. 69.

Quanto aos *processos administrativos especiais*, poderiam ser lembrados: o disciplinar, da Lei n. 8.112/90; a licitação pública, da Lei n. 8.666/93; e, de maior importância para este trabalho, o processo administrativo tributário ou fiscal, como se intitula o Decreto n. 70.235/72.

Por derradeiro, resta enfatizar que a aplicação subsidiária se faz no que não seja incompatível ou dificulte a aplicação da Lei especial⁸¹. Ao revés, estar-se-ia retirando a importância do diploma principal.

6. CARACTERIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Feitas estas considerações gerais, acerca do processo administrativo, passa-se a caracterizar mais detalhadamente o processo administrativo tributário, com o objetivo de contribuir para desvelar os meandros deste tema, tão pouco comentado pela doutrina pátria.

6.1. Opção Terminológica

O processo, que ora se apresenta, é do gênero administrativo e da espécie tributária. Conforme já se mencionou anteriormente, a matriz deste processo é de ordem constitucional, art. 5º. LV, da CF/88. Portanto, todas as decorrências aqui citadas resultam de interpretações do texto constitucional.

Faz-se necessário registrar que a opção terminológica deste trabalho é pela designação de *processo administrativo tributário*. Quanto às variações entre processo e procedimento, já ficou esclarecido, no item 3 deste Capítulo, por que o termo *processo* expressa com maior importância a realidade do fenômeno.

Cabe lembrar que há oscilações doutrinárias entre denominar este processo administrativo de *tributário* ou *fiscal*. O termo *processo administrativo fiscal* está superado, pois atribui este conflito de interesses a uma das partes, a saber, o Fisco,

⁸¹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 38.

como se fosse relação de propriedade deste último⁸². Assim, o *processo administrativo fiscal* remonta a uma velha dimensão do direito administrativo, em que o administrado estava colocado em posição de submissão aos interesses do Fisco.

Abrem-se parênteses para salientar que estes interesses do Fisco não são os interesses públicos primários, ou seja, aqueles de relevância à sociedade, constantes da norma em abstrato. Mas interesses do Fisco estão colocados como interesses públicos secundários, que são afetos ao governo ou entidade estatal, que está se defendendo.

Para esclarecer a distinção entre interesses públicos primários e secundários, traz-se à colação excerto de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Também assim melhor se compreenderá a distinção corrente da doutrina italiana entre interesses públicos ou interesses *primários* – que são os interesses da coletividade como um todo – e interesses secundários, que o Estado (pelo só fato de ser sujeito de direitos) poderia ter como qualquer outra pessoa, isto é, independente de sua qualidade de servidor de interesses de terceiros: os da coletividade. Poderia, portanto, ter o interesse secundário de resistir ao pagamento de indenizações, ainda que procedentes, ou de denegar pretensões bem fundadas que os administrados lhe fizessem, ou de cobrar tributo ou tarifas por valores exagerados. Estaria, por tal modo, defendendo interesses apenas “seus”, enquanto pessoa, enquanto entidade animada do propósito de despender o mínimo de recursos e abarrotar-se deles ao máximo. Não estaria, entretanto, atendendo ao interesse público, ao interesse primário, isto é, àquele que a lei aponta como sendo o interesse da coletividade: o da observância da ordem jurídica estabelecida a título de bem curar o interesse de todos.

Por isso os interesses secundários não são atendíveis senão quando coincidirem com interesses primários, únicos que podem ser perseguidos por quem axiomáticamente os encarna e representa.⁸³

Desta forma, como exemplo destes interesses secundários, na seara tributária, estaria a meta de arrecadação definida pela Administração Tributária para certo período.

⁸² Idéia veemente rechaçada por LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo Brasileiro*. 3. ed. Porto Alegre: Sulina, 1954, p. 20-1.

⁸³ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 32. Neste sentido também GRAU, Eros Roberto. *Licitação e Contrato Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p. 17.

Ademais, o *processo administrativo fiscal* refere-se ao direito material, denominado de *direito fiscal*, enquanto disciplina jurídica de estudo. O *direito fiscal* é expressão utilizada pela doutrina francesa e portuguesa e foi, entre nós, empregada nos primeiros trabalhos sobre o assunto. Todavia, esta designação foi sendo substituída e, atualmente, a denominação *direito tributário* impera na totalidade das obras nacionais acerca da matéria. Enfatizando esta referência equivocada à expressão *direito fiscal*, Paulo de Barros Carvalho esclarece:

“Direito Fiscal” quer, antes de tudo, enfatizar a disciplina da atuação do “Fisco”, aqui entendido como a pessoa que exerce a pretensão tributária. Sua tônica reside na atividade de fiscalização e a arrecadação dos tributos, enquanto promovida pelo Estado-Administração. O nome sugere e acentua a participação do sujeito ativo, se bem que, indiretamente, se desdobre para atingir o sujeito passivo e toda a relação que se instala como o acontecimento fático. É fora de dúvida que sua dimensão é mais angusta do que a de “Direito Tributário”, que não polariza em qualquer dos sujeitos o foco principal das investigações, abrindo assim a possibilidade de vermos, com amplitude, toda a fenomenologia impositiva.⁸⁴

Feitas estas considerações, o termo *processo administrativo fiscal* ainda é referido por muitos, pois o diploma normativo que regula esta matéria, no âmbito federal, Decreto n. 70.235/72, intitula-se como norma que dispõe sobre o *processo administrativo fiscal*.

Todavia, acredita-se que a expressão *processo administrativo tributário* designa com maior precisão o fenômeno ora estudado. O processo administrativo, em análise, refere-se ao direito material tributário, ou seja, àquela disciplina jurídica que estuda as relações advindas da imposição tributária, com todas as características definidas pelo art. 3º. do CTN.

Existe, por último, a opção doutrinária⁸⁵ em denominar o referido fenômeno por *direito tributário formal*. Aqui deve-se rememorar as discussões empreendidas no item 1 deste Capítulo, quando tratou-se de diferenciar o direito

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 14.

⁸⁵ Neste sentido a opção de MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 93.

material e processual. Esta expressão vincula o direito substancial à sua forma de realização que, neste trabalho, se dá na seara administrativa.

Para conceituar o *derecho tributario formal*, faz-se referência as palavras de Dino Jarach como: “El conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituye el *derecho tributario administrativo*, o como se lo titula a menudo, el *decrecho tributario formal*.”⁸⁶

Com efeito, o termo *derecho tributario formal* pode causar, no leitor, uma imprecisão de conteúdo, o que não se verifica com o termo *proceso administrativo tributario*.

Superada esta questão, cabe apontar uma definição ao processo administrativo tributário como todo aquele que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte, por iniciativa deste último, com objetivo de pacificar um conflito, em matéria tributária, cuja decisão é da competência dos órgãos jurisdicionais da Administração-juiz.⁸⁷

A finalidade do processo administrativo tributário é a verificação do controle de legalidade, *lato sensu* e, por consequência, também da constitucionalidade dos atos, realizada por meio dos órgãos jurisdicionais administrativos, acerca da relação jurídico-tributária, estabelecida entre o sujeito ativo e o passivo.

6.2. Formação da Lide Administrativo –Tributária

A lide é o conflito de interesse decorrente de uma relação jurídica. Por relação jurídica, neste caso tributária, entenda-se “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito

⁸⁶ JARACH, Dino. *El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Substantivo*. Segunda Edición. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1971, p. 15. Tradução livre do autor: “O conjunto de normas jurídicas que disciplinam a atividade administrativa, que tem por objetivo assegurar o cumprimento das relações tributárias substantivas e das relações entre administração pública e particulares que servem ao desenvolvimento da atividade, constituem o direito tributário administrativo, ou como se intitula freqüentemente, o direito tributário formal.”

⁸⁷ Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”⁸⁸

A relação jurídica estabelecida é uma relação obrigacional de conteúdo tributário; portanto, denomina-se obrigação tributária. A obrigação tributária tem por objeto a quitação do tributo, art. 113 do CTN. Destarte, a definição de tributo se extrai do próprio CTN art 3º., *in verbis*: “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.” Conclui-se, que a aceção de tributo, nesta fórmula, traduz-se em uma quantia em dinheiro.

Ademais, a obrigação tributária nasce com a ocorrência da hipótese de incidência definida em lei. Assim, no momento em que o mundo exterior se modifica, com o surgir do fato hipoteticamente definido, então nasce aí a obrigação tributária e dentro dela estará, inexoravelmente, o crédito, numa relação de absoluta inerência. O crédito tributário é definido como o direito material do sujeito ativo da obrigação tributária, que lhe permite exigir o tributo, representado por uma importância em dinheiro.⁸⁹

Com efeito, no instante que irrompe o laço obrigacional, o crédito tributário não pode ser exigido por faltar-lhe o elemento da liquidez. Para tanto, faz-se necessária a expedição, por parte do sujeito ativo, Fisco, de um ato administrativo que comprovará a verificação do fato gerador, determinará o montante tributável, a identificação do sujeito passivo e, se for o caso, aplicará a penalidade cabível, segundo o art. 142 do CTN. A este ato administrativo, que torna líquido o crédito tributário, dá-se o nome de *lançamento*.

Veja-se que até então o que existe é o nascimento de atos, fatos e operações tendentes a estabelecer uma relação jurídica de direito tributário. Nesta relação o sujeito ativo objetiva impor coercitivamente ao passivo o cumprimento da obrigação tributária.

Portanto, com a expedição do ato administrativo tributário, que verifica o fato tributável ou a desobediência da norma tributária e impõe ao sujeito passivo o

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.*, p. 201.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Ob. cit.*, p. 255.

montante exigível e/ou a sanção aplicável, encerra-se a atividade da fiscalização tributária. Em seguida, notificado o contribuinte acerca da exação, abre-se a fase litigiosa desta relação jurídica através do contraditório.

A atividade da Administração Tributária pode ser dividida em duas fases: a) fase da fiscalização e b) fase litigiosa. Na primeira praticam-se todos os atos de ofício, tendentes a tornar líquida a obrigação tributária. Esta fase encerra-se com a notificação ao contribuinte do ato exacional. Após a comunicação, o contribuinte tem três opções: a) *quitar a obrigação*; b) *permanecer inerte*, o que abre oportunidade para a Fazenda Pública inscrever em dívida ativa e propor a execução fiscal; ou c) *pode resistir a pretensão do Fisco*, através da proposição de uma peça técnico-jurídica, denominada de impugnação. Apresentada a impugnação dentro do lapso temporal e com a observância dos requisitos legais, inaugura-se, então, a fase litigiosa da Administração Tributária, art. 14 do Decreto n. 70.235/72.

Para o presente trabalho interessa a fase litigiosa da atividade fiscal, pois é neste espaço que o controle de constitucionalidade em concreto pode ou não se realizar.

A impugnação ao lançamento ou ao auto de infração faz surgir a lide administrativo-tributária e, por conseguinte, o próprio processo administrativo tributário, que é decorrência.

A lide administrativo-tributária caracteriza-se pelo conflito de interesse, no âmbito administrativo, entre a pretensão do Fisco, em impor a obrigação tributária, e a resistência do contribuinte, em negar o conteúdo desta imposição⁹⁰.

Com efeito, cabe salientar que a lide administrativo-tributária qualifica-se por particularidades não encontradas em outras relações jurídicas de direito material como, por exemplo, civil ou comercial. Este particularismo deve levar em conta o fato de o Estado figurar em tríplice posição na relação jurídico-tributária, a saber: autor do comando, titular do interesse em jogo e destinatário do mesmo comando.⁹¹ Desta forma, a lide tributária diferencia-se da lide comum.

⁹⁰ Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

⁹¹ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*, p. 115.

6.3. Impugnação

Encerrado o ato administrativo de lançamento ou auto de infração, abre-se espaço para que o contribuinte, na hipótese de não se conformar com o referido ato, pretenda discuti-lo, através de defesa técnica, denominada *impugnação* ou *reclamação*, segundo art. 145, I, do CTN.

O processo administrativo em geral como, também, o tributário, conforme discorrido no item 5.2. deste Capítulo, compõe-se de três fases: *inicial*, *preparatória* e *decisória*. A *inicial* se instaura com a apresentação da impugnação ou defesa pelo contribuinte, art. 145, I, do CTN. A segunda fase, *preparatória*, desenrola-se com a colheita de todo material probatório. Por derradeiro, tem-se a fase *decisória*, representada pelo julgamento administrativo-tributário, que será referido no Capítulo III do presente.

A notificação do contribuinte acerca do lançamento ou de multa é o meio idôneo para este tomar ciência sobre o conteúdo da pretensão impositiva do Fisco, art. 11 do Decreto n. 70.235/72. No âmbito federal, a Administração Tributária costuma emitir o denominado *aviso de cobrança*, que nada mais é do que um convite à solução amigável do crédito tributário confessado, sob pena de inscrição em dívida ativa. No entanto, este *aviso de cobrança* não consiste em ato administrativo de lançamento e, portanto, não comporta impugnação, conforme já decidiu a 7ª. Câmara do 1º. Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NORMAS PROCESSUAIS – AVISO DE COBRANÇA – INEXISTÊNCIA DA LIDE – A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento/entendimento como tal o lançamento direto de tributo ou contribuição, pelo qual se exige uma prestação do sujeito passivo. Não se compreende nas modalidades de procedimento a expedição de Avisos de Cobrança, não ensejando, destarte, a provocação das autoridades julgadoras nos termos dos artigos 14 e 33 do Decreto n. 70.235/72, por não constituir matéria litigiosa.⁹²

⁹² Acórdão n. 107-03.895 *apud* MARTINS, Natanael. Questões de Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 2. Vol.* São Paulo: Dialética, 1997, p. 102.

Após a notificação regular, sob pena de nulidade da intimação, dispõe o contribuinte do prazo de 30 (trinta) dias, art. 15 do Decreto n. 70.235/72, para apresentar defesa acerca do ato exacional. Este prazo é peremptório, decadencial, ou seja, se não utilizado pelo interessado perde-se o direito de contestar a obrigação tributária⁹³.

O direito de impugnar o ato administrativo-tributário vem lastreado pelo princípio constitucional do direito de petição, segundo art. 5º. da CF/88, *in verbis*: “XXXIV – são a todos assegurados, independente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos poderes públicos em defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”. Este direito tem como norma geratriz o *Bill of Rights* de 1688, do direito inglês, em que todos estavam legitimados a pedir ao rei uma gama de possibilidades.⁹⁴

Para José Joaquim Gomes Canotilho, o direito de petição traduz-se em uma “faculdade reconhecida a indivíduo ou grupo de indivíduos de se dirigir a quaisquer autoridades públicas apresentando petições, representações, reclamações ou queixas destinadas à defesa dos seus direitos, da constituição, das leis ou do interesse geral”⁹⁵.

Uma vez desencadeado o direito de petição, o Poder Público não pode deixar de receber e processar o requerimento. Inaugurado o processo, a partir daí, pelo princípio da oficialidade, cabe à Administração Pública dar andamento ininterrupto até a decisão final. Neste sentido, Gabriel Lacerda Troianelli esclarece os contornos do direito de petição no processo administrativo tributário:

O direito de petição inclui, obviamente, o direito a que seja dada resposta à petição, pois de nada adiantaria que a petição do administrado fosse recebida pela Administração para que fosse por esta imediatamente engavetada e nunca respondida. Além da resposta, o direito de petição requer, também, um ato ou entendimento administrativo do qual se origine a razão para peticionar, bem como as medidas ao conhecimento dos fatos para que a administração possa, aplicando a lei, responder. Não é difícil ver, nesses quatro elementos – fato administrativo de que se origine a razão para peticionar, petição, medidas probatórias e resposta – um processo administrativo. E quando a petição do administrado versar

⁹³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 119.

⁹⁴ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p 93.

⁹⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 478.

sobre matéria tributária, todo o conjunto dos atos necessários para que possa a Administração responder nada mais será que um processo administrativo tributário.⁹⁶

Desta forma, o direito de petição afigura-se como um dos mais comezinhos direitos irradiados pelo Estado Constitucional. Portanto, se o direito de petição e, por conseguinte, a impugnação administrativo-tributária se fundam no respeito da Constituição, então nada impede que qualquer interessado levante, como conteúdo de defesa, tese sustentando que o ato impositivo, sob exame, viola o Texto Constitucional.

Por outro lado, o ato administrativo de lançamento ou de infração goza dos atributos da presunção de legitimidade e exigibilidade. No entanto, se o sujeito passivo insurge-se contra este ato exacional por meio de artigos de impugnação, então se inicia o processo administrativo tributário e, por conseguinte, susta-se a exigibilidade do crédito em discussão até a verificação da decisão administrativa final, conforme art. 151, III, do CTN.

O processo administrativo tributário se inicia por conta do contribuinte, que resistente à pretensão do Fisco, apresenta defesa contra o lançamento ou auto de infração. Assim, estes atos administrativos constituem o ponto de partida da formação do processo em análise. Veja-se que uma das características deste processo é ser sempre de iniciativa do contribuinte⁹⁷. O lançamento ou auto de infração, ao contrário, é de iniciativa do Fisco, por conta da competência legal para expedir o referido ato. No entanto, quanto ao nascimento do processo administrativo tributário, somente ao contribuinte cabe a atitude de contraditá-lo, irrompendo a lide administrativo-tributária.

A peça de defesa deverá conter os seguintes requisitos: a) autoridade julgadora a quem é dirigida; b) qualificação do impugnante; c) os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui; e d) as diligências ou perícias que o impugnante pretenda ver realizadas, justificando a necessidade e indicando os quesitos e qualificação do perito, tudo

⁹⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 77.

⁹⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964, p. 115.

conforme art. 16 do Decreto n. 70.235/72. *Mutatis mutandis*, os requisitos exigidos à impugnação são os mesmos constantes do art. 282 do CPC, que trata da petição inicial.

Dos requisitos supramencionados, um deles merece maior atenção do presente estudo, a saber, os *motivos de direito* que fundamentam a impugnação. A relevância deste se justifica pelo fato de que a possibilidade de o julgador administrativo acolher argumentação sobre o controle de constitucionalidade *incidenter tantum* decorre da tese levantada pelo impugnante no tópico *motivos de direito* da defesa.

O conteúdo ou pedido da impugnação pode versar fundamentalmente sobre três pontos, a saber: a) existência da obrigação; b) características da obrigação; e c) montante da obrigação. No primeiro ponto, o contribuinte sustenta que a obrigação não se verifica pela inoccorrência do fato gerador ou, que o fato ocorrido não se identifica com o descrito pela lei. Em segundo aspecto, o impugnante não nega a obrigação; no entanto alega que a obrigação nascida não se verifica com as características atribuídas pelo lançamento ou auto de infração. Por último, sustenta-se que o montante da obrigação constitui-se em quantia diversa da descrita no ato administrativo, via de regra a menor⁹⁸. Portanto, o impugnante é quem delimita o objeto de análise do julgamento administrativo, segundo suas alegações.

A impugnação deve ser instruída com todo material fático, a indicação do suporte jurídico que delimita a lide e, se for o caso, requerimento de diligências, vistorias, perícias etc. A falta ou defeito de qualquer requisito essencial da impugnação, art. 16 do Decreto n. 70.235/72, pode acarretar a inépcia da defesa. Veja-se que a afirmação indeclinável ao direito de petição não se opõe às exigências, de caráter geral, como requisito de constituição válida do processo.⁹⁹

A defesa em questão consta de uma peça técnico-jurídica; no entanto, nada obsta que seja firmada pelo próprio contribuinte. Todavia, é claro que a defesa por advogado habilitado sempre garante uma maior eficiência do processo. Assim, a nomeação de advogado é uma faculdade que assiste ao contribuinte, segundo art. 3º., IV, da Lei n. 9.784/99.

Após a proposição da impugnação, a autoridade preparadora determinará a juntada desta aos respectivos autos e apreciará os eventuais requerimentos de

⁹⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 113-4.

⁹⁹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p 95.

diligências. Encerrada a instrução, o processo administrativo tributário estará apto ao julgamento.

Antes de se analisar o conteúdo do julgamento, cabe apontar a incidência principiológica, aplicável ao processo administrativo tributário, como se verá no Capítulo seguinte.

**CAPÍTULO II - PRINCÍPIOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

**1. CONCEITO DE PRINCÍPIO. 2. FUNÇÕES DOS PRINCÍPIOS.
3. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS. 4. PRINCÍPIOS
APLICADOS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO. 4.1. Princípio da Igualdade. 4.2. Princípio da
Legalidade. 4.3. Princípio da Moralidade. 4.4. Princípio do
Contraditório. 4.5. Princípio da Ampla Defesa. 4.6. Princípio da
Motivação. 4.7. Princípio da Oficialidade. 4.8. Princípio da Verdade
Material. 4.9. Princípio do Formalismo Moderado. 4.10. Princípio do
Reexame da Decisão.**

1. CONCEITO DE PRINCÍPIO

Conceituar algo é descrever referido assunto como um corpo vivo. Vai muito além de adotar uma certa definição. Conceituar é apontar características, funções, objetivos, dar o próprio sentido do objeto em estudo.

Os princípios são idéias regentes de determinada ciência ou de setor específico, que disciplinam e regulam sua compreensão e execução. O princípio guarda a idéia de axioma ou premissa universal.

Todas as Ciências se baseiam em princípios básicos que enunciam e orientam seus campos de atuação. Portanto, toda e qualquer conclusão científica *jamais*, esta é a importância do princípio, poderá contrariar a principiologia da referida Ciência. Conclui-se que princípio é a premissa básica que subordina todos os demais enunciados dela derivados¹⁰⁰. Após esta noção mais geral de princípio, cabe introduzir o citado conceito na Ciência Jurídica.

O valor da principiologia evoluiu significativamente, conforme as correntes predominantes¹⁰¹ que influenciaram na interpretação do Direito. Para a corrente jusnaturalista, os princípios não passavam de conceitos metafísicos, imbuídos de uma abstração impotente, que não tinha nenhuma aplicação prática. O Positivismo interpretava os princípios como fonte subsidiária da lei, sua aplicação se dava na lacuna da regra positiva. Exemplo deste pensamento está consubstanciado na Lei de Introdução ao Código Civil, art. 4º: “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”. Esta corrente impunha uma normatividade precária à idéia de princípio.

Modernamente, a corrente pós-positivista, como denominam alguns doutrinadores, inclusive Paulo Bonavides, deu ensejo a uma nova visão à principiologia, muito mais revigorada. Princípio, agora, é fundamento axiológico e normativo que dá sentido e alcance à legislação. Nesta esteira, Celso Antônio Bandeira de Mello caracteriza o princípio como:

¹⁰⁰ Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

¹⁰¹ Classificação feita por BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 218 e ss.

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 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. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo¹⁰².

Pelo que se viu acima, na evolução histórica da principiologia, os princípios ganharam efetiva juridicidade. Esta foi a conquista da hermenêutica moderna.

Outra questão recorrente na doutrina é saber a categoria na qual os princípios se enquadram. A metodologia jurídica tradicional¹⁰³ distinguia os princípios das normas, como conceitos diversos. Após os acréscimos teóricos de Dworkin e Alexy, pacificou-se a distinção entre regras, princípios e normas. Assim, a classificação difundida, atualmente, é aquela que tem a norma como gênero do qual regras e princípios são espécies.¹⁰⁴

2. FUNÇÕES DOS PRINCÍPIOS

A função principiológica evidente é garantir a validade do sistema jurídico. Volnei Ivo Carlin salienta a relevância destas normas-princípios. “Os princípios de uma ciência constituem um conjunto de idéias gerais e abstratas que alicerçam um ordenamento jurídico, garantindo-lhe a validade.”¹⁰⁵

Ademais, as funções dos princípios poderiam ser classificadas em três funções específicas. *Função fundamentadora da ordem jurídica*, a qual significa que as normas contrapostas aos núcleos de irradiação normativa, assentes nos princípios, perderão validade ou vigência em face do contraste normativo com estas normas constitucionais. *Função interpretativa*, segundo o qual os princípios orientam e direcionam as soluções jurídicas, colocadas à disposição do intérprete. Por último, há a

¹⁰² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 583-584.

¹⁰³ Esta metodologia jurídica tradicional é representada pela *velha hermenêutica* embebida nos vetores do jusnaturalismo e positivismo sempre relatada por BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, capítulos 12 e 13.

¹⁰⁴ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 61-2.

¹⁰⁵ CARLIN, Volnei Ivo. *Direito Administrativo – Doutrina, Jurisprudência e Direito Comparado*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2000, p. 53.

função supletiva, que ocorre quando os princípios servem para integrar o direito, suplementando os vazios normativos¹⁰⁶.

3. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

Quando se trata de discorrer acerca da teia principiológica de determinado tema jurídico, percebe-se que a doutrina pátria tende, de alguma forma, a estabelecer uma classificação própria para cada trabalho, como se a classificação apresentada fosse mais apropriada que as outras.

Assim, a seara principiológica poderia ser desdobrada em classificações do tipo: princípios constitucionais e infraconstitucionais; princípios expressos e implícitos; princípios gerais e especiais etc.

Com efeito, esta categorização impõe uma perda na noção do todo principiológico. Ou seja, a proposição de uma classificação poderia induzir a se pensar que uma ou algumas classificações são verdadeiras e outras falsas. Todavia, as classificações não são verdadeiras ou falsas, mas sim, úteis ou inúteis, de acordo com a qualidade expositiva¹⁰⁷.

Neste trabalho, optou-se por fazer, a seguir, uma simples enumeração, não-exaustiva e sem ordem hierárquica, do que pareceu corresponder aos princípios de maior aplicabilidade na solução da lide administrativo-tributária.

4. PRINCÍPIOS APLICADOS AO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A classificação proposta é meramente exemplificativa e não tem a pretensão de abarcar todas as manifestações principiológicas acerca do tema, mas, tão-somente aquelas de maior incidência para a análise do trabalho.

De outra parte, como o processo administrativo tributário pode ser analisado, de acordo com a legislação, em âmbito federal, estadual ou municipal, causando, assim, uma dificuldade de sistematização principiológica, optou-se por tratar

¹⁰⁶ Classificação coletada por ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Ob. cit.*, p. 67-8.

¹⁰⁷ CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abledo-Perrot, 1976, p. 72.

o assunto à luz da legislação federal, em razão do maior espectro de incidência, apenas como foco de apoio. Contudo, não se quis desprezar ou ignorar a existência de normatividade específica para o tema com relação aos outros entes da federação.

O Decreto n. 70.235/72, que regula o processo administrativo tributário no âmbito federal, não se deteve, explicitamente, a comentar os princípios envolvidos. Assim, para análise do tópico em questão, utilizou-se, como supedâneo, a Lei n. 9.784/99, que disciplina o processo administrativo em geral na Administração Pública Federal e é norma subsidiária do processo administrativo tributário.

A Lei n. 9.784/99 tratou de enumerar, exemplificativamente, no seu art. 2º, os princípios pertinentes ao processo administrativo, a saber: princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Registre-se que não são *numerus clausus*, mas apenas enumerativos. A seguir, passa-se a comentar alguns destes princípios e, também outros, de maior relevância para o processo administrativo tributário.

4.1. Princípio da Igualdade

O princípio da igualdade é a pedra-de-toque do Estado Democrático de Direito. A igualdade está intimamente ligada à forma de estrutura do poder. No Brasil, a idéia de república, que domina todo o Texto Constitucional, desde o art. 1º, irradia um universo de conceitos intimamente ligados à igualdade social em que se situa o cidadão.

Na *res pública* os homens são iguais nas leis, em uma sociedade que não possui castas nem privilégios. O interesse público visa ao bem da coletividade. Portanto, a relação entre o princípio da igualdade e o republicano torna-se indissociável. Neste sentido, Geraldo Ataliba editou obra específica que desce aos meandros desta relação:

Estados de Direito, que plasmam suas instituições com base no **ideal republicano**, com a consagração da tripartição – e conseqüente autonomia e independência – dos poderes, bem como lastreadas no império da lei e no princípio da isonomia, têm necessariamente um direito administrativo aberto, oxigenado, participatório, permeado de técnicas, institutos e peculiaridades inúmeras vezes contrastantes com a rapidez, eficiência, agilidade e desassombro que caracterizam os regimes que, em nome dessas características, atropelam direitos, ignoram a

participação dos administrados e atuam surpreendentemente, comprometendo a segurança e previsibilidade dos direitos.¹⁰⁸

Um Estado, portanto, se legitima constitucionalmente, no prisma da igualdade, quando trata seus cidadãos de maneira não discriminatória. Veja-se que, aqui, a igualdade já se desdobra no princípio da impessoalidade, que consiste na valorização objetiva dos interesses públicos, vetor da atuação estatal. Ademais, o que se veda por este princípio é a personificação dos atos da Administração, na medida em que abandonem o interesse público, descrito em lei. A impessoalidade é ou determina a igualdade perante a Administração Pública.¹⁰⁹

A igualdade, todavia, comporta discriminação, desde que não seja arbitrária. Havendo correlação lógica entre a discriminação e o seu conseqüente, este resultado não fere a igualdade. Esta é a conclusão asseverada por Celso Antônio Bandeira de Mello: “Em síntese: a lei não pode conceder tratamento específico, vantajoso ou desvantajoso, em atenção a traços e circunstâncias peculiarizadoras de uma categoria de indivíduos se não houver adequação racional entre o elemento diferencial e o regime dispensado aos que se inserem na categoria diferenciada.”¹¹⁰

No processo administrativo tributário, a igualdade deve contribuir para oportunizar os mesmos meios, prazos e tratamento, dados tanto à Administração Tributária quanto ao contribuinte. O fato de o processo ser desenvolvido no campo administrativo, seja por um julgador singular da estrutura da Administração ou por Tribunal Administrativo, não deve ser conduzido de forma discriminatória, principalmente, contra o contribuinte.

Mesmo quando a Administração Tributária é parte, o princípio da igualdade deve ser rigidamente observado; do contrário, o processo administrativo tributário se tornará inócuo, conforme observam Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari:

No processo administrativo o Estado é, ao mesmo tempo, parte e juiz, evidenciando, de plano, uma desigualdade fundamental. Mas essa inamovível desigualdade deve ser compensada por uma atuação a mais isenta possível na condução do processo, tendo como norte a igualdade

¹⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 83.

¹⁰⁹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 54.

¹¹⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 39.

entre as partes. O processo administrativo, obviamente, não pode ser uma pantomima, um ritual sem conteúdo ou, pior que isso, uma simples forma de enganar o administrado de boa-fé.¹¹¹

Pelo viés da igualdade, levantam-se muitas outras questões, que são afetas à justiça administrativa; primeiro, por mais redundante que seja, ela deve ser justa, ou seja, descomprometida com as partes, e dispensar tratamento isonômico a todos os envolvidos.¹¹²

4.2. Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade é a viga mestra do Estado de Direito. Este Estado é qualificado como um governo de leis e não de homens, segundo o princípio *rule of law, not of men*.

Geraldo Ataliba, seguindo os ensinamentos de Giorgio Ballardare Pallieri, em *Diritto Costituzionale*, colaciona quatro características que qualificam o Estado de Direito, a saber: a) o Estado submetido à jurisdição, b) a jurisdição deve aplicar a lei preexistente, c) a jurisdição deve ser exercida por uma magistratura independente e com garantias, d) o Estado se submete à jurisdição como qualquer *pars*, ou seja, em igualdade de condições.¹¹³

Por estas características, depreende-se que o princípio da legalidade impõe a submissão de todos, inclusive da Administração, aos comandos da lei. Neste sentido, Ruy Cirne Lima assevera que Administração é a atividade do que não é proprietário nem senhor absoluto¹¹⁴, realidade muito comum nos Estados autoritários.

A atividade da Administração Pública está vinculada aos limites impostos por lei, comando geral e abstrato, desde a subsunção do fato ao ato normativo específico até o sistema jurídico por completo, incluindo-se a Constituição.¹¹⁵

O princípio da legalidade representa a garantia mais consistente dos administrados ante o Estado. Somente por este viés a certeza e a segurança jurídica se manifestam. Este princípio está encartado expressamente na CF/88, nos art. 5º., II, art.

¹¹¹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 53.

¹¹² RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 32.

¹¹³ ATALIBA, Geraldo. *Ob. cit.*, p. 120.

¹¹⁴ LIMA, Ruy Cirne. *Ob. cit.*, p. 20-1.

¹¹⁵ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 55.

37, *caput*, art. 150, I, e também é referido pela Lei n. 9.784/99, art. 2º, *caput*, parágrafo único, I.

A relação entre o princípio da legalidade e o processo administrativo tributário deve representar uma atuação parametrada da autoridade administrativa, em contraposição à atuação livre, mais suscetível do arbítrio, pelo menos em tese¹¹⁶.

Caminhando-se para o cerne da questão proposta neste trabalho, o princípio da legalidade pode sugerir a seguinte dúvida: se a Administração está vinculada estritamente ao princípio da legalidade, como poderia ela, então, em um processo administrativo tributário, apontar a inconstitucionalidade de uma norma no caso concreto? Adiantando desde já questão que será tratada posteriormente, responde-se tal proposição nas palavras de Marçal Justen Filho: “Também não se pode obter alguma solução através da mera invocação do princípio da legalidade. É que a legalidade se afirma como constitucionalidade, acima de tudo.”¹¹⁷

Cabe, ainda, registrar que a legalidade se desdobra em outros princípios como, por exemplo, o da *finalidade*, que vincula o interesse público; o da *razoabilidade/proporcionalidade*, em que a eleição de determinado comando deve ter uma razão lógica e adequada ao fim que se impõe; e o da *motivação*, que expressa as razões da conduta eleita.

4.3. Princípio da Moralidade

O princípio da moralidade vem expresso no Texto Constitucional, art. 37, *caput*, além de constar no art. 2º, *caput*, parágrafo único, IV, da Lei n. 9.784/99. De todos os princípios aqui tratados, talvez, este seja o mais difícil de se conceituar, pois o seu campo de vagueza e ambigüidade trazem imprecisões de significados.

Acrescente-se a este quadro nebuloso a angústia externada por Odete Medauar, ao tentar configurar o referido princípio:

O princípio da moralidade é de difícil tradução verbal talvez porque seja impossível enquadrar em um ou dois vocábulos a ampla gama de

¹¹⁶ MEDAURAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 88.

¹¹⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo*. In: *Revista Dialética de Direito Tributário n. 25*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 71.

condutas e práticas desvirtuadoras das verdadeiras finalidades da Administração Pública. Em geral, a percepção da imoralidade administrativa ocorre no enfoque contextual; ou melhor, ao se considerar o contexto, e do conjunto de regras de conduta extraídas da disciplina geral norteadora da Administração.¹¹⁸

Não bastassem todas estas dificuldades, certo é que este princípio, mesmo que de conteúdo fluido, é um dos paradigmas da ordem constitucional vigente e, portanto, deve ser exercitado com cautela, para que não se desvie da finalidade.

De outro lado, para não se cair num vazio discursivo, cabe estabelecer os campos de atuação da ética e da moral em que a moralidade administrativa se irradia. A *ética* engloba normas de condutas humanas, não sancionadoras, impostas à vida profissional. A *moral* apresenta uma concepção mais ampla, incluindo-se a ética, e o seu campo de atuação permeia toda atuação humana¹¹⁹. Já o *direito* é conjunto de regras dirigidas ao bom convívio social e seu traço especial está no caráter sancionador. O *direito* e a *moral* se interpenetram, evidenciando uma área comum, na qual estão os preceitos éticos encampados pelo direito positivo.¹²⁰

Quando se fala, portanto, em *moralidade* e, mais especificamente, *administrativa* deve-se observar que não se está avocando todos e quaisquer preceitos morais, mas sim, apenas os preceitos juridicizados. Volnei Ivo Carlin aponta os contornos jurídicos deste princípio:

A moralidade administrativa consiste na lisura ou na exação nas práticas administrativas, pois, a presunção de fim legal equivale a presunção de moralidade. Ocupa-se não na moralidade comum, mas na moral jurídica, imposta ao agente público para seu comportamento interno, segundo as exigências da instituição a que serve e á finalidade de sua ação: o bem comum. O conceito de moralidade é amplo, mas ela pode ser definida como o conjunto de regras de conduta extraídas da disciplina geral da Administração.¹²¹

¹¹⁸ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, p. 149.

¹¹⁹ CARLIN, Volnei Ivo. *Deontologia Jurídica – Ética e Justiça*. Florianópolis: Obra Jurídica Editora, 1997, p. 33-4.

¹²⁰ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 66.

¹²¹ CARLIN, Volnei Ivo. *Direito Administrativo – Doutrina, Jurisprudência e Direito Comparado*, p. 55.

Ademais, a Lei n. 9.784/99, no art. 2º., parágrafo único, IV, delimita o princípio da moralidade administrativa segundo os critérios de padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

Registre-se que os critérios de *lealdade* e *boa-fé* são tratados pela jurisprudência como desdobramentos do princípio da moralidade administrativa. Destarte, sendo a tutela processual objeto deste trabalho, é pertinente enfatizar que estes preceitos já se encontram consolidados expressamente no art. 14, II, do CPC.

A *lealdade* e *boa-fé* impõem que o julgador administrativo, a Administração Tributária e o contribuinte procedam uns em relação aos outros com sinceridade e franqueza, sendo vedado qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou afastar o exercício do dever-poder administrativo¹²².

Por derradeiro, outro princípio, que está circunscrito no da moralidade, é o princípio da probidade administrativa, que significa o dever de honestidade, honradez, integridade de caráter e retidão do agente público na condução da sua função. A imoralidade administrativa se manifesta pelo desvio de poder ou finalidade.¹²³ A violação do princípio da probidade administrativa impõe severas penas ao agente público, considerado ímprobo, por atos que importem em enriquecimento ilícito, causem prejuízo ao Erário ou atentem contra os princípios da Administração Pública, conforme a Lei n. 8.429/92.

Em que pese a dificuldade de se estabelecer, abstratamente, o conteúdo da moralidade administrativa, certo é que, no caso concreto, torna-se mais fácil a verificação da violação deste princípio, com base nas regras gerais de lealdade, boa-fé e probidade supramencionadas. O princípio da moralidade administrativa é um complemento ao da legalidade.¹²⁴

4.4. Princípio do Contraditório

O princípio do contraditório é um dos postulados máximos, abraçados pelo Texto Constitucional atual no art. 5º., LV, e deriva da cláusula do *due process of*

¹²² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 73.

¹²³ CARLIN, Volnei Ivo. *Direito Administrativo – Doutrina, Jurisprudência e Direito Comparado*, p. 55.

¹²⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Ob. cit.*, p. 71-2.

law, já devidamente referida no Capítulo I. Ademais, tal princípio também constou da Lei n. 9.784/99, art. 2º, *caput*, que regula o processo administrativo em geral.

Odete Medauar define o contraditório como sendo “a faculdade de manifestar o próprio ponto de vista ou argumentos próprios ante fatos, documentos ou pontos de vista apresentados por outrem.”¹²⁵ É a forma de contraditar posições, de maneira técnica, em dada relação jurídica.

Também, Nelson Nery Junior esclarece a extensão do princípio, *in verbis*:

Por contraditório deve entender-se, de um lado, a necessidade de dar-se 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, realizarem 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.¹²⁶

Assim, o contraditório objetiva que a decisão administrativa seja produto de um diálogo processual, previamente determinado. A alternância de postulações em que se comunica estas razões à parte contraposta, resulta, naturalmente, em uma decisão democrática, no sentido de ampla oportunidade aos envolvidos. Portanto, a decisão final deve fluir da dialética processual, em que as razões produzidas são sopesadas, especialmente aquelas apresentadas por quem esteja na posição de acusado¹²⁷ ou, no caso, seja interessado na obrigação tributária sob exame.

O contraditório pressupõe, dois elementos: informação e reação, ou seja, tese e antítese. Esta estrutura dialética resultará na síntese da decisão administrativa¹²⁸.

A idéia de contraditório era tradicionalmente evidenciada no âmbito judicial, todavia a consagração deste princípio na órbita administrativa representa a mudança no eixo de posicionamento do direito administrativo em que o Estado deixa de ser senhor absoluto da decisão administrativa. Agora “a Administração Pública é colocada pela norma em posição substancialmente igual à do particular, de modo que,

¹²⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 96.

¹²⁶ NERY JUNIOR, Nelson. *Ob. cit.*, p. 133.

¹²⁷ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 72.

¹²⁸ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob. cit.*, p. 53.

nos limites determinados pela mesma norma, a participação dos dois sujeitos realiza aquele jogo de ações, reações e controles recíprocos, características justamente das garantias do contraditório.”¹²⁹

A efetividade deste princípio realiza-se não apenas pela mera formalidade de se ouvir os interessados, apresentação de provas e tudo mais que dos autos possam constar, mas se dá quando estes argumentos sejam realmente considerados na decisão final. Ao revés, haverá violação substancial do princípio do contraditório.

Inegável o inter-relacionamento entre o princípio do contraditório e da ampla defesa em razão destes serem decorrentes da cláusula do *due process of law*. Portanto, muitas vezes a linha de caracterização de cada princípio é tênue ou mesmo inexistente, pois os seus conteúdos se comunicam. Neste diapasão, o princípio do contraditório também é manifestação do Estado de Direito, que se concretiza na igualdade das partes e no direito de ação (e de defesa).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro constata que o princípio do contraditório é inerente ao direito de defesa e, para sua efetividade, exige-se: a) notificação dos atos processuais à parte interessada; b) possibilidade de exame das provas constantes do processo; c) direito de assistir à inquirição de testemunhas; e d) direito de apresentar defesa escrita¹³⁰.

Odete Medauar aponta também outro rol de desdobramentos do contraditório, arrolados pela doutrina e jurisprudência, a saber: a) informação geral; b) oitiva dos sujeitos e/ou audiência das partes; e c) motivação¹³¹.

A *informação geral* refere-se ao amplo direito dos interessados em saber tudo que consta dos autos. Veda-se qualquer expediente não formal que impeça o conhecimento ou a resposta da parte contraposta¹³². Veja-se que o princípio da publicidade dos atos processuais tem significado especial neste corolário.

A *oitiva dos sujeitos* significa proporcionar às partes o direito de produzirem o suporte fático que ensejará o seu direito, dentro de um prazo previamente determinado e suficiente.

¹²⁹ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 98.

¹³⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Ob. cit.*, p. 412.

¹³¹ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, p. 201.

¹³² MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, p. 201.

Por último, encontra-se no rol, a *motivação* que nada mais é do que a justificativa, pela autoridade competente, da decisão proferida. É, enfim, a manifestação pura do princípio da motivação.

4.5. Princípio da Ampla Defesa

O direito à ampla defesa vem assegurado no art. 5º., LV, da CF/88, como desdobramento da cláusula do *due process of law*, sendo reproduzido pela Lei n. 9.784/99, art. 2º., *caput*. O direito de defesa se manifesta através dos meios a ele inerentes como o próprio texto da Constituição afirma.

Este princípio tem significância especial para este trabalho, pois seu conteúdo explicitará, no decorrer do texto, que o controle de constitucionalidade em concreto no processo administrativo tributário é uma possibilidade efetiva do amplo direito de defesa com todos os recursos que dele são inseparáveis.

Pela expressão “ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes” - constante do art. 5º., LV, da CF/88, deve-se entender que quem quer o fim, a saber, a justiça administrativa, deve dar os meios a isso necessários. Desta forma, quando se fala na ampla defesa, na verdade, está-se falando na extensão dos meios para que isso se realize.¹³³

Conclui-se, portanto, que se os processos judicial e administrativo estão colocados sob o mesmo patamar, conforme a prescrição do Texto Constitucional, e se é possível a análise incidental da constitucionalidade no processo judicial, aliada ao fato que o próprio Texto não veda, seja expressa ou implicitamente, este controle no processo administrativo, torna-se, então, inarredável a possibilidade efetiva deste exame.

Feitas estas considerações superficiais, que serão oportunamente desenvolvidas, mas que já abrem a discussão acerca do cerne do trabalho, retorna-se ao significado essencial do respectivo princípio.

Inúmeros são os desdobramentos do princípio da ampla defesa, no que tange ao processo administrativo, como, por exemplo: a *notificação do interessado*; o *caráter prévio da defesa*; *defesa técnica*; *direito de interpor recurso administrativo*;

¹³³ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 70.

direito de ver realizadas as provas e, a vedação das obtidas por meios ilícitos; vista dos autos, entre outros.

A *notificação do interessado* acerca de fato que importe na restrição da liberdade de bens ou de algum direito, com todas as informações necessárias à defesa, constitui o primeiro requisito que inaugura a efetividade do princípio em comento. “Sempre que o patrimônio jurídico e moral de alguém puder ser afetado por uma decisão administrativa deve a ele ser proporcionada a possibilidade de exercitar a ampla defesa, que só tem sentido em sua plenitude se for produzida previamente à decisão, para que possa ser conhecida e efetivamente considerada pela autoridade competente para decidir.”¹³⁴

O *caráter prévio da defesa* reside no fato de o interessado poder se manifestar em processo administrativo regular sobre situação jurídica que lhe diga respeito antes de uma decisão. No caso do processo administrativo tributário, após a expedição do auto de infração, que vise a constituir o crédito tributário, deverá o mesmo ser comunicado ao responsável, abrindo-lhe três possibilidades: o pagamento, a impugnação do auto, (art. 151, III, do CTN), ou a inércia do sujeito passivo. Na hipótese da impugnação administrativa, está concretizado o *caráter prévio da defesa*.

Ademais, outro elemento importante na manifestação da ampla defesa é o direito a uma *defesa técnica*, realizada por advogado. Muito se tem discutido se este elemento é uma possibilidade ou exigência. Odete Medauar enumera várias justificativas para a exigência, entre elas: *a defesa técnica* resulta na paridade de armas processuais, levando ao equilíbrio; o conhecimento técnico da legalidade contribui qualitativamente na tomada da decisão; a presença de profissional habilitado evita as emoções de momento¹³⁵.

Nos processos administrativos disciplinares, tem sido prática da Administração Pública, nos três níveis, a nomeação de defensor dativo, quando o

¹³⁴ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 71.

¹³⁵ MEDAUAR, ODETE. *Direito Administrativo Moderno*, p. 203.

servidor não se faz acompanhar por advogado¹³⁶, em razão das penas graves que podem resultar¹³⁷.

O *direito de interpor recurso administrativo* não depende de previsão expressa em lei; decorre do direito de petição, consagrado no art. 5º, XXXIV, a), da CF/88. Destarte, os envolvidos no processo administrativo também possuem o *direito de ver realizadas as provas e a vedação das obtidas por meios ilícitos*. O interessado pode requerer fundamentadamente a realização de quaisquer provas no processo administrativo. No entanto, poderá ser indeferida, também motivadamente, prova desnecessária ou puramente protelatória. O *direito de ver realizadas as provas* não significa seu exercício descomedido, como, por exemplo: oitiva de trinta testemunhas sobre fato notório. Veda-se, também, a colheita de *prova obtida por meios ilícitos*, segundo art. 5º, LVI, da CF/88.

O *direito de vista dos autos e a possibilidade de obtenção de cópias dos documentos deles constantes* evidenciam mais decorrências da ampla defesa. Firmou-se, na Administração Pública, em face daquela antiga noção de que o administrado é súdito da primeira, consciência que se exterioriza, muitas vezes, na noção de propriedade do processo administrativo. Sendo assim, impor-se-ia o segredo, mesmo que velado, como na hipótese de se impossibilitar fotocópias dos autos¹³⁸. Claro que tais práticas maculam a atividade administrativa, ferindo, principalmente, o direito a ampla defesa.

O direito de ver o crédito tributário, validamente exigido do contribuinte ou responsável, resulta de um processo administrativo tributário predeterminado e regular, conforme a lei, em que se proporcione aos interessados, Fazenda Pública e contribuinte, o amplo direito de ação e defesa.

¹³⁶ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 71, salientam a dificuldade de defesa técnica por parte dos advogados perante à Administração Pública: “Há pouco tempo ainda existiam normas procedimentais, especialmente nos regulamentos disciplinares militares, proibindo a presença de advogado. O preconceito, entretanto, ainda permanece. Ainda existem autoridades Administrativas que tomam a presença do advogado como uma provocação, um acinte, um constrangimento, chegando mesmo a entender que isso é um indício seguro de culpabilidade ou má-fé, pois quem age corretamente, ou efetivamente tem o direito que postula, não precisa de advogado. Na verdade, o advogado é um profissional habilitado para a defesa de direitos e interesses, que apenas pode ressaltar ou expor com maior eficiência os fatos ou argumentos favoráveis ao seu constituínte ou impedir que este sofra algum dano processual ou constrangimento, sem que de qualquer forma, isso possa prejudicar os legítimos interesses da Administração.”

¹³⁷ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Ob. cit.*, p. 278-9.

¹³⁸ A impossibilidade de o administrado fotocopiar autos administrativos de seu interesse é uma prática ainda não banida da Administração Pública. Veja-se que sempre há autoridades autoritárias que se sentem ofendidas quando se pugna pelo respeito aos princípios constitucionais.

4.6. Princípio da Motivação

O princípio da motivação diz respeito à justificativa escrita dos argumentos ensejadores do ato ou decisão administrativa. Mesmo que não expresso no *caput* do art. 37 da CF/88, o princípio da motivação conduz, inarredavelmente, a atividade administrativa. *Mutatis mutandis*, o art. 93, X, da CF/88 impõe que as decisões administrativas do Poder Judiciário sejam motivadas.

Não obstante haja a omissão deste princípio no *caput* do art. 37 do Texto Constitucional, o legislador ordinário fez questão de registrá-lo na Lei n. 9.784/99, art. 2º, *caput*, apontando, inclusive, uma definição, conforme se depreende do seu parágrafo único, VII, *in verbis*: “indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão”.

No âmbito da lide administrativo-tributária, o princípio da motivação deve ser a guia mestra desde a expedição do ato administrativo da imposição tributária. Assim, o Decreto n. 70.235/72 dispõe, no art. 10, III e IV, que o auto de infração deverá constar a descrição do fato imponible, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, para que o contribuinte tenha a certeza do que recai contra ele e somente assim possa se defender.

Portanto, o respeito à motivação faz clara e evidente as razões da decisão, seja do ato administrativo ou da decisão no processo. Se a Administração Pública se desenvolve em um Estado Democrático de Direito, então não há lugar para decisões injustificadas ou elucubrações nebulosas.

Decisão motivada é aquela em que a autoridade administrativa menciona as razões de fato e de direito, que impulsionaram a decidir daquela maneira. A fundamentação¹³⁹ é, antes de tudo, uma necessidade substancial e não meramente formal do interessado em ver os motivos da decisão. Justificativas do tipo “segundo os

¹³⁹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 71, entendem que fundamentação não significa motivação, pois aquela contém apenas “indicação específica da norma legal que supedaneou a decisão adotada. Motivar é muito mais que isso.” No entanto, tal diferenciação não tem nenhuma consistência filológica. Para tanto, colaciona-se a definição de motivação segundo GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri (org). MIRANDA, Sandra Julien (coord.). *Dicionário Técnico Jurídico*. 2. ed. São Paulo: Rideel, 1999, p. 410, *in verbis*: “O mesmo que *fundamentação*. Parte imprescindível da sentença em que o juiz aduz os fundamentos e as circunstâncias que embasaram o seu convencimento e o levaram a proferir a sentença. Ato pelo qual alguém indica o motivo da sua vontade expressa.”

documentos e testemunhas ouvidas no processo, o autor tem razão, motivo por que julgou procedente o pedido”¹⁴⁰ – carecem de fundamentação.

Romeu Felipe Bacellar Filho traz algumas compreensões acerca da motivação no processo administrativo disciplinar, a saber:

a) motivação decorre do princípio da publicidade, do contraditório e da ampla defesa; b) está na base constitucional do Estado Democrático de Direito, comungando dos mesmos fundamentos orientadores da motivação dos atos jurisdicionais a expressar relevante aspecto da efetividade do processo administrativo; c) é corolário da boa administração (na Constituição Italiana) e, entre nós, da legalidade, impessoalidade e moralidade da Administração no exercício da competência disciplinar. Por tudo isso, a falta ou defeito grave na motivação gera nulidade por vício de elemento essencial do ato.¹⁴¹

Enfim, a motivação do processo administrativo, aqui, de espécie tributária, atende pelo menos a duas finalidades: a primeira, que é o requisito formal de observância do princípio; e a segunda, o caráter material de saber se a decisão em comento está em consonância com a ordem constitucional posta.

4.7. Princípio da Oficialidade

O termo *processo*, que significa marcha com vistas a uma decisão final, se encaixa perfeitamente na idéia do princípio da oficialidade. Por ele, a Administração Tributária tem o poder-dever de conduzir o processo, independentemente da inércia dos envolvidos, a um fim, que é sempre a busca do interesse público.

O princípio da oficialidade está descrito na Lei n. 9.784/99, art. 2º, parágrafo único, XII, como segue: “nos processos administrativos serão observados entre outros critérios a impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados”.

¹⁴⁰ NERY JUNIOR, Nelson. *Ob. cit.*, p. 170.

¹⁴¹ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Ob. cit.*, p. 192.

Este princípio pode ser denominado, também, de *impulso oficial* ou *impulso de ofício*. Neste viés a Administração tem responsabilidade pelo andamento regular e contínuo do processo, inclusive quanto à instrução, colhendo-se as provas¹⁴².

No entanto, Romeu Felipe Bacellar Filho esclarece que o princípio da oficialidade não significa unilateralidade das decisões administrativas, sem o contraditório e ampla defesa, mas, que o impulso oficial, na fase probatória, representa a competência administrativa de se levar a cabo a instrução nos moldes legais e constitucionais¹⁴³.

Neste ponto, cabe registrar o descompasso entre o processo civil e o administrativo. No processo civil, o juiz cinge-se à análise das provas trazidas aos autos, enquanto, no administrativo, a autoridade julgadora tem o dever, em não havendo provas suficientes, de realizar a instrução pertinente, seja alguma prova específica, laudos e pareceres, sob pena, inclusive, de inobservância do princípio da motivação.

A inércia dos interessados, do contribuinte ou mesmo da Fazenda Pública, não impede que o processo administrativo tributário desemboque no seu resultado final. Portanto, a atuação do julgador administrativo neste processo tem caráter abrangente, não se limitando aos requerimentos suscitados.

O princípio da oficialidade não está adstrito à fase probatória. Desdobra-se no *poder de iniciativa de instauração* de processo administrativo; *de instrução*, já referido, e *na revisão de suas decisões*.¹⁴⁴ É a forma de agir *ex-officio* da Administração.

Com efeito, cabe restrição ao princípio da oficialidade, segundo ponderações de Celso Antônio Bandeira de Mello. “É certo, todavia, que nos procedimentos de *exclusivo interesse* do administrado a Administração não tem o dever de prosseguir-los por si própria e poderá encerrá-los prematuramente ante a inércia do postulante. Eis por que não se pode considerá-lo aplicável a todo e qualquer procedimento.”¹⁴⁵

¹⁴² MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, p. 204.

¹⁴³ BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Ob. cit.*, p. 174.

¹⁴⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Ob. cit.*, p. 410.

¹⁴⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 324.

Quando a Administração atua *ex-officio* em processo administrativo isto é uma decorrência da busca da verdade real, na situação jurídica sob exame, como se verá a seguir.

4.8. Princípio da Verdade Material

O princípio da verdade material ou real vincula-se ao da oficialidade. Para o processo administrativo, aqui qualificado de tributário, não basta a apresentação dos fatos, pelos interessados, para uma decisão final. É preciso ir além e conferir se os fatos apresentados identificam-se com a realidade.

Assim, se no bojo do processo administrativo tributário existem fatos imponíveis ao contribuinte, não declarados voluntariamente, como, por exemplo, indícios de omissão de receita não escriturada, acréscimo patrimonial não compatível com os rendimentos declarados e falta de prova do passivo real¹⁴⁶, então cabe ao órgão julgador diligenciar no sentido de se provar, por todos os meios admitidos, a situação tida como real.

O princípio da verdade real é um dos desdobramentos do princípio da indisponibilidade do interesse público. Posto isso, o órgão administrativo julgador não pode se limitar à análise do que pareceu conveniente aos interessados provar, mas, sim, deve ir além, até a certeza da configuração real.

Ademais, sendo a busca da verdade real a tônica do processo administrativo, surge, então, como consequência desta manifestação, o princípio inquisitivo ou da investigação. Enquanto no processo civil o órgão julgador decide com base nas provas constantes dos autos, já no processo administrativo há a possibilidade deste órgão realizar a colheita da prova *ex-officio*.

Desta forma, no processo administrativo tributário, o julgador possui um leque de poderes instrutórios para requisitar diligências adicionais de produção das provas, com vistas a determinar fatos tributários relevantes. Todavia, referido poder de investigação não constitui qualquer limitação aos direitos dos interessados; ao revés,

¹⁴⁶ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 40.

visa a garanti-los, pois a decisão resultante objetiva, em última análise, a consecução do interesse público¹⁴⁷.

No âmbito federal, porém, o Decreto n. 70.235/72 está eivado de impropriedades originárias, salientando a verdade formal em detrimento da verdade material, conforme dispõe:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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 perito.

(...)

§4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Note-se que as formalidades impostas ao contribuinte, muitas vezes desacompanhado de advogado, conduzem o processo à verdade formal.¹⁴⁸

De outro lado, a edição da Lei n. 9.784/99 veio corrigir as impropriedades originárias do Decreto n. 70.235/72. Pela Lei n. 9.784/99, art. 2º., parágrafo único, IX, o processo administrativo deverá se conduzir por formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados. Desta forma, se para o exame do ato administrativo em questão foi apresentada prova fora do prazo, mesmo assim não pode o julgador deixar de examiná-la, sob pena de violação dos princípios da verdade material e da autotutela, em que a Administração pode rever seus atos, viciados de ofício, a qualquer tempo.

¹⁴⁷ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 40.

¹⁴⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Ob. cit.*, p. 68-9; SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O Processo Administrativo Fiscal e os Princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência da Administração Pública. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 12.

4.9. Princípio do Formalismo Moderado

O princípio do formalismo moderado traduz-se em duas vertentes. A primeira conduz a uma previsão mínima de ritos e formas suficientes para empregar um grau de certeza e segurança jurídica nas relações sob exame. A segunda exige interpretação flexível e razoável das formas exigidas, com o intuito de que estas formas não se transformem em obstáculo à realização do processo ou sejam vistas como fim em si mesmas¹⁴⁹.

O formalismo moderado é denominado por alguns, entre eles Sérgio Ferraz, Adilson Abreu Dallari e Celso Antônio Bandeira de Mello, de informalismo. Ou melhor, todos eles, seguindo os ensinamentos de Agustín Gordillo, preferem qualificá-lo de *informalismo em favor do administrado*, pois, somente em seu favor pode haver alguma informalidade¹⁵⁰.

A aplicação da informalidade se dá quando não há quebra do princípio da legalidade nem prejuízo do interesse público ou dos interessados, Fazenda Pública ou contribuinte. Assim, nulidades como: a inexistência de notificação dos interessados; a não concessão de prazo à defesa; e a falta de motivação, não podem ser supridas pela invocação do informalismo.

No entanto, Odete Medauar contesta tal denominação. Para ela, o *informalismo* dá a entender que o processo administrativo não possui formas nem ritos¹⁵¹, o que se mostra inverídico. Maria Sylvia Zanella Di Pietro esclarece que o processo administrativo é *formal* no sentido que a sua autuação deve se dar por escrito e conter documentado todo o seu desenvolvimento, e *informal*, quando não se deve exigir formas rígidas para a postulação dos interessados¹⁵².

Do exposto, conclui-se que o formalismo e informalismo convivem juntos, passo-a-passo, variando de acordo com as peculiaridades de cada processo administrativo. Assim, v.g., os processos de licitação pública e do concurso público exigem formalidades rigorosas, sob pena de desvio de finalidade dos institutos. De outro lado, há processos administrativos mais flexíveis. Neste sentido, tem-se tolerado, no

¹⁴⁹ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, p. 205.

¹⁵⁰ Neste sentido BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 324; e FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 79.

¹⁵¹ MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, p. 204.

¹⁵² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Ob. cit.*, p. 411.

processo administrativo tributário, razões de defesa não alegadas na inicial e até adição de provas, mesmo depois da decisão singular¹⁵³.

4.10. Princípio do Reexame da Decisão

O princípio do reexame da decisão¹⁵⁴ pode ser intitulado como da revisibilidade¹⁵⁵, da pluralidade de instâncias¹⁵⁶ ou, ainda, como do duplo grau de jurisdição administrativa¹⁵⁷. O reexame da decisão significa o direito do administrado ou da Administração em ver a decisão *a quo* novamente analisada por outro órgão julgador com vistas à preservação da legalidade.

O princípio do reexame decorre *prima facie* do princípio do controle administrativo ou da autotutela de que dispõe a Administração Pública para rever os atos tidos por ilegais, inconvenientes ou inoportunos. “Em tese, este poder de adequá-las aos genéricos objetivos estatais, tendo em vista confiná-las ao exato cumprimento de seus fins, envolve tanto juízos e decisões da Administração concernentes à legitimidade quanto relativos ao mérito dos atos praticados.”¹⁵⁸ Com efeito, a extensão deste controle pode variar de acordo com o sistema administrativo referido, nacional ou alienígenas.

Ademais, o reexame da decisão deve se prolongar em outras categorias tópicas, por exemplo: distinção de órgãos julgadores e a pluralidade de instâncias administrativas. O reexame da decisão atacada não pode ser realizado pelo mesmo órgão julgador sob pena da não observância da cláusula do devido processo legal. Quando um órgão emite uma decisão com as suas razões, somente pode ser estabelecido o contraditório frente a outro órgão; do contrário, estar-se-á produzindo um monólogo processual, que se afasta dos ditames do Estado Democrático.

Outra exigência do princípio do reexame da decisão é que, além de serem distintos, os órgãos julgadores sejam também de instâncias diversas hierarquicamente. O art. 5º, LV, da CF/88, quando trata da ampla defesa, com os meios

¹⁵³ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 39.

¹⁵⁴ Terminologia adotada pelo autor por entender que engloba todas as outras derivações supracitadas.

¹⁵⁵ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 323; e RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 41.

¹⁵⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Ob. cit.*, p. 412-3.

¹⁵⁷ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 87.

¹⁵⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 42.

e recursos a ela inerentes, já traduz a idéia de pluralidade de instâncias administrativas. O termo *recursos* suscita a necessidade da jurisdição administrativa ser estruturada em dupla instância. Ou seja, enquanto o órgão *a quo* é responsável por emitir a decisão, o órgão *ad quem* tem a obrigação de revisar a decisão administrativa em grau de recurso.

Destarte, torna-se de bom alvitre que o juízo revisor componha-se por colegiado, pois a decisão conjunta é sempre mais madura, pelas discussões, que a singular. E mais, serão melhor asseguradas a imparcialidade e a independência nas decisões colegiadas.¹⁵⁹

Com base no formalismo moderado e na busca da verdade real, o princípio do reexame da decisão pode gerar situações que seriam inadmissíveis no processo civil, a saber: alegação, em instância superior, do que não foi argüido no início, reexame dos fatos e produção de novas provas¹⁶⁰.

O reexame da decisão, com todas as decorrências retromencionadas, pode resultar limitado a uma única instância se o processo administrativo, em exame, for iniciado junto a órgão localizado no topo da estrutura jurisdicional, hipótese em que caberá tão-somente pedido de reconsideração ao órgão prolator da decisão¹⁶¹.

Assim, a revisão da decisão administrativa de instância inicial pode vir impulsionada pela própria Administração de ofício ou por iniciativa do administrado. O *recurso de ofício*, no processo administrativo tributário, tem cabimento quando se exonera o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa no valor total, ou deixa-se de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens, cominada à infração, denunciada na formação da exigência, segundo art. 34, I e II, do Decreto n. 70.235/72.

De outro lado, há o *recurso voluntário* de iniciativa do contribuinte, que poderá ser interposto, com efeito suspensivo, contra a decisão de primeira instância, no prazo de 30 (trinta) dias seguintes à ciência do decidido, art. 33 do Decreto n. 70.235/72. No entanto, para ter seguimento o *recurso voluntário*, faz-se necessário prestar garantia com bens e direitos em valor igual ou superior á exigência, art. 33, §§ 3º. e 4º., ou instruí-lo com a prova do depósito no valor, mínimo, de 30% - trinta por

¹⁵⁹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 87.

¹⁶⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Ob. cit.*, p. 413.

¹⁶¹ Neste sentido BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 323; e DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Ob. cit.*, p. 413.

cento da exigência fiscal definida na decisão, segundo §2º. do art. 33 do Decreto n. 70.235/72 com redação dada pela Medida Provisória n. 2.095/00.

Em que pese parcela doutrinária¹⁶² afirmar a inconstitucionalidade da exigência do depósito prévio para se recorrer às instâncias administrativas, por ferir os princípios constitucionais do direito de petição, ampla defesa, gratuidade, entre outros, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria, pelo cabimento da referida exigência.

Por derradeiro, a revisão da decisão é princípio que se faz necessário em uma Administração visível, pois a motivação do decidir e a colheita de posições por mais de um órgão julgador evidenciarão a responsabilidade do agir público, afastando, por conseguinte, o arbítrio.

Encerrada a abordagem de caráter exemplificativo acerca da principiologia pertinente, cabe avançar, no próximo Capítulo, na estrutura da decisão do processo administrativo tributário, que evidenciará o cerne da questão proposta.

¹⁶² RODRIGUES, Edison Pereira. *A Exigência de Depósito como Requisito de Admissibilidade para a Interposição de Recurso Administrativo*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 24; e TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Ob. cit.*, p. 70.

**CAPÍTULO III – DECISÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

1. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS. 2. PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. 2.1. Teoria Política em Montesquieu. 2.2. Teoria Jurídica. 3. FUNÇÕES DO ESTADO. 4. JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA. 5. ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO. 6. A DECISÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. 6.1. Dever de Decidir. 6.2. Estrutura da Decisão. 6.2.1. Relatório. 6.2.2. Motivação. 6.2.3. Dispositivo. 6.3. Conteúdo da Decisão.

1. CONSIDERAÇÕES METODOLÓGICAS

O presente capítulo objetiva tratar dos aspectos extrínsecos e intrínsecos do julgamento no processo administrativo tributário. Os extrínsecos se relacionam com a questão do poder, ou melhor, da competência, de onde emana a decisão do julgador administrativo. Já os aspectos intrínsecos dizem respeito à decisão em si, seja na questão formal ou substancial.

Com relação à derivação do poder, que resultará na decisão administrativa, faz-se necessário elucidar a natureza e a função pertinente a que se vincula. Portanto, o marco inicial desta pesquisa centra-se no princípio da separação dos poderes e os seus desdobramentos.

Depois de analisar a relação entre o poder e a função própria do julgador administrativo, resta investigar a estrutura formal e o conteúdo da decisão no processo administrativo tributário.

2. PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES

O tópico em questão visa a desmistificar e esclarecer o real alcance do princípio da separação dos poderes¹⁶³, que representa a pedra-de-toque do Estado Constitucional.

Dito postulado sempre é muito invocado, no entanto pouco se dessume do seu conteúdo. Desta forma, o princípio da separação dos poderes é encarado muito mais como dogma do que postulado dedutivo. Com efeito, cabe analisar a questão à luz da teoria política, que é seu berço nascedouro, e da jurídica, que é por onde se propaga nas instituições.

O princípio da separação dos poderes resume-se na fórmula que o

¹⁶³ Não obstante o termo princípio da separação ou divisão dos poderes seja consagrado, todavia a doutrina é unânime em apontar que o poder é uno, assim como descreve a CF/88 no art. 1º, parágrafo único. Portanto, não existem três poderes, mas sim apenas o poder uno que se desdobra em três funções públicas: governar, legislar e resolver conflitos por intermédio dos respectivos órgãos. Neste sentido: TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 14. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 117-20; BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 161.

Estado conduz a sociedade através do poder e de acordo com as funções estatais¹⁶⁴ que se objetiva realizar, desdobrando-se em três manifestações: Poder Executivo, que governa o Estado; Poder Legislativo, que edita as leis à sociedade; e Poder Judiciário, que resolve os conflitos sociais. Assim, através destas três derivações, em convívio harmônico, o princípio da separação busca a preservação do equilíbrio social.

2.1. Teoria Política em Montesquieu

A configuração do princípio da separação dos poderes foi atribuída Montesquieu, pela edição do seu livro - *O Espírito das Leis*¹⁶⁵ – e consagrada na história como a grande conquista do constitucionalismo ocidental.

Não obstante a teoria da separação dos poderes tenha consagrado Montesquieu, pouco ou quase nada do que se disse acerca desta doutrina, principalmente nos séculos XVIII e XIX, tem referência na obra do mesmo.

Esta teoria consta do Livro Décimo Primeiro¹⁶⁶, que tem como título *A Liberdade Política – Sua Relação com a Constituição – A Divisão dos Poderes*¹⁶⁷. Com efeito, em momento algum da obra chegou-se a utilizar a expressão separação ou divisão dos poderes.

Este Livro Décimo Primeiro foi escrito por Montesquieu a partir de 1733¹⁶⁸ com base nas suas pesquisas e observações na Inglaterra. Objetivou-se retratar a importância das instituições britânicas, consideradas como meios de assegurar a liberdade política, livrando-se do preconceito de que a liberdade dependia de uma virtude superior¹⁶⁹. A tripartição dos poderes é o retrato do convívio, na Inglaterra, entre a liberdade e o governo.

¹⁶⁴ CARLIN, Volnei Ivo. *Direito Administrativo – Doutrina, Jurisprudência e Direito Comparado*, p. 30-1.

¹⁶⁵ MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. *O Espírito das Leis*. Tradução e notas Pedro Vieira Mota. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

¹⁶⁶ Cabe ressaltar que este Livro foi escrito em momento histórico distinto do restante da obra.

¹⁶⁷ Salienta o tradutor, em nota 236, que no título original não consta a expressão *A Divisão dos Poderes*. MONTESQUIEU. *Ob. cit.*, p. 162.

¹⁶⁸ VERNIÈRE, PAUL. Dois planos e duas leituras. Trad. Danielle Michelle Labeau Figueiredo. In: QUIRINO, Célia Galvão; e SOUZA, Maria Teresa Sadek R. De (Orgs.). *O Pensamento Político Clássico (Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau)*. São Paulo: T.A. Queiroz Editor, 1980, p. 335.

¹⁶⁹ SABINE, George. *História das Teorias Políticas – 2. Vol.* Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964, p. 550.

Assim, Montesquieu teria viajado para a Inglaterra com vistas a estudar *in loco* as bases constitucionais desta relação. O mais curioso é registrar a origem da teoria de Montesquieu, conforme apresenta George Sabine:

O notável na versão de Montesquieu sobre a separação de poderes é que ele professava tê-la descoberto através do estudo da constituição inglesa. Na verdade, as guerras civis haviam destruído os vestígios de medievalismo que justificavam considerar a Inglaterra governo misto, ao passo que a Revolução de 1688 havia estabelecido a supremacia do Parlamento. Para sermos exatos, quando Montesquieu visitou a Inglaterra, o *status* do ministério não estava fixado com muita clareza, mas nenhum homem que confiasse na observação independente teria considerado a separação dos poderes como o aspecto característico da constituição. Locke e Harrington lhe haviam ensinado o que esperar e, quanto ao resto, ele adotou um mito corrente entre os próprios ingleses.¹⁷⁰

Interessante frisar que a propagação de *O Espírito das Leis* fez acreditar aos ingleses que era preciso ler a obra para compreender melhor as instituições britânicas. A influência foi tamanha que muitos constitucionalistas ingleses interpretaram as instituições de seu país a partir da visão de Montesquieu.¹⁷¹

Ademais, o grande drama enfrentado pelos teóricos políticos da época, que Montesquieu busca resolver é a convivência harmônica entre liberdade política e o exercício do poder. Para tanto, Montesquieu formula o sistema de freios e contrapesos, engrenagem notadamente cartesiana, que alude: “Para que não possam abusar do poder, precisa que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder.”¹⁷²

No Capítulo VI, do Livro Décimo Primeiro, sob o título original *Da Constituição da Inglaterra*, Montesquieu vai edificar a teoria da separação dos poderes. Este Capítulo descreve o funcionamento da organização política na Inglaterra, visando mostrar a possibilidade de uma estrutura-regra para qualquer Estado. Assim: “Em cada Estado há três espécies de poderes: o Legislativo, o Executivo das coisas que dependem do Direito das Gentes; e o Executivo das que dependem do Direito Civil.”¹⁷³ Este último entende-se como o Poder Judiciário, pois julga os particulares.

¹⁷⁰ SABINE, George. *Ob. cit.*, p. 551-2.

¹⁷¹ ARON, Raymond. *As Etapas do Pensamento Sociológico*. Trad. Sérgio Bath. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 32.

¹⁷² MONTESQUIEU. *Ob. cit.*, p. 165.

¹⁷³ MONTESQUIEU. *Ob. cit.*, p. 166.

A teoria da separação dos poderes, portanto, define-se como o equilíbrio mútuo entre três poderes do governo: Legislativo, Executivo e Judiciário. Cada poder desenvolve uma função política respectiva, a saber: o de fazer as leis, o de executar as resoluções públicas; e o de julgar os crimes ou as demandas dos particulares. No entanto, tudo estaria perdido se um mesmo homem ou corpo exercesse conjuntamente os três poderes.¹⁷⁴

A doutrina da tripartição dos poderes é uma teoria de equilíbrio onde o poder seria limitado pelo poder, resolvendo, de uma vez por todas, o problema do uso e abuso. Com vistas a este equilíbrio, Montesquieu adota o modelo inglês que implicava numa distribuição dos poderes, afastando a possibilidade de abuso. Louis Althusser resumiu a fórmula da separação dos poderes da seguinte forma:

Deveriam existir três poderes: o executivo (o rei, os seus ministros), o legislativo (a câmara baixa e a câmara alta) e o judicial (o corpo de magistrados). Cada poder recobriria exactamente uma função própria, sem qualquer interferência. Cada poder seria assegurado em cada esfera por um órgão rigorosamente distinto dos outros órgãos. Não só não se poderia conceber nenhuma interferência do executivo no legislativo ou no judicial, nem nenhuma interferência recíproca da mesma natureza; mais ainda, nenhum dos membros que fazem parte de um órgão pode pertencer a outro órgão.¹⁷⁵

O Poder Judiciário deve ser separado dos outros dois poderes e exercido, não por um corpo, mas por um tribunal, não permanente, composto de pessoas tiradas do seio do povo, com possibilidade de o acusado recusar os jurados¹⁷⁶, o que torna este poder invisível e nulo. Resta aos outros dois poderes, Legislativo e Executivo, o problema da distribuição de funções entre as forças sócio-políticas da nação.

Já o Poder Legislativo é dividido em duas Câmaras: Alta e Baixa. A Câmara Baixa é representada pelo povo que se manifesta através dos seus eleitos por sufrágio universal, com exceção dos que tem condição social mais baixa. Os representantes do povo verificam a execução das leis e praticam o *impeachment* em relação aos ministros. A Câmara Alta é dominada pelos nobres que dividem com os

¹⁷⁴ MONTESQUIEU. *Ob. cit.*, p. 168.

¹⁷⁵ ALTHUSSER, Louis. *Montesquieu, a Política e a História*. Trad. Luz Cary e Luisa Costa. 2. ed. Lisboa: Presença, s/d, p. 129-30.

¹⁷⁶ VERNIÈRE, PAUL. *Ob. cit.*, p. 328.

representantes do povo a função de legislar. Esta Câmara tem o direito de frear, através do *impeachment*, as iniciativas da Câmara Baixa. As duas Câmaras do Legislativo estão ligadas, ambas, pelo Executivo.

Esta descrição trouxe uma análise da estrutura bicameral do Parlamento britânico dividido em Câmara Alta dos nobres e Câmara dos Comuns, eleita por voto popular¹⁷⁷.

Por último, há o Poder Executivo, que pertence ao rei ou monarca, ou seja, a uma só pessoa, pois se exige rapidez de decisão e de ação. Este poder tem como funções executar as resoluções, fixar as sessões do Legislativo, convocar os seus representantes e exercer o direito de veto. A convivência destes três poderes poderia resultar numa inação, mas pelo movimento necessário das coisas são forçados a caminhar de acordo. Jean-Jacques Chevallier explicita como se dá este movimento entre os poderes:

Harmonia, acordo, ação e reação, lastro e freada recíproca, combinação de poderes e seu encadeamento mútuo, para não dizer sua cooperação: através de todos esses termos vê-se perfeitamente até que ponto a expressão consagrada de *separação dos poderes*, empregada sem mais, é própria para restringir, estreitar, deformar e mutilar o pensamento constitucional, tão rico, de Montesquieu, intérprete entusiasta, aqui, do que ele chama “o belo sistema inglês”¹⁷⁸

Montesquieu tratou em *O Espírito das Leis* de várias descrições, que nada tinham a ver com a separação de poderes. No entanto, não dedicou análise específica ao tema das funções próprias dos poderes. Mesmo porque se acredita, conforme sustenta George Sabine¹⁷⁹, que nem Montesquieu, como, aliás, nem todos os que utilizaram sua teoria, imaginaram uma separação absoluta dos três poderes, por isso o desprezo por não definir as funções próprias de cada poder. Neste diapasão, o exercício da função jurisdicional pelo do julgador administrativo, que se verá a seguir, tem plena aceitação em face do encadeamento mútuo das funções entre os poderes.

¹⁷⁷ ALBUQUERQUE, J.A. Guilhon. Montesquieu: Sociedade e Poder. In: WEFFORT, Francisco C. *Os Clássicos da Política – Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “O Federalista” – 1. Vol. 8.* ed. São Paulo: Ática, 1997, p. 119.

¹⁷⁸ CHEVALLIER, Jean-Jacques. *História do Pensamento Político. Tomo 2 – O Declínio do Estado-Nação Monárquico.* Trad. Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1983, p. 92.

¹⁷⁹ SABINE, George. *Ob. cit.*, p. 551.

Ademais, Charles Eisenmann¹⁸⁰ ousou desmistificar a teoria de Montesquieu. Parte, o referido autor, do célebre Capítulo IV do Livro Décimo Primeiro, quando se vai expor a teoria da separação dos poderes, com base na Constituição da Inglaterra, para comprovar que não havia em Montesquieu esta teoria. Charles Eisenmann afirma que este Capítulo engendrou um verdadeiro mito que foi reproduzido por juristas do século XIX e XX.

Montesquieu criou um modelo teórico, puramente imaginário, no qual não acreditava haver uma separação absoluta de poderes. Esta afirmação comprova-se em inúmeras passagens da obra como, por exemplo, na hipótese de o Executivo interferir no Legislativo através do direito de veto do rei, quando o Legislativo interfere no Executivo através do pedido de contas dos ministros, quando o Legislativo interfere no Judiciário, nos casos em que os nobres são julgados pelos seus pares da Câmara Alta, entre outros exemplos. Aí se percebe a vulnerabilidade de se afirmar, em Montesquieu, uma teoria absoluta da separação dos poderes.

Percebe-se claramente na obra do filósofo francês que há uma imbricação de funções e uma interdependência entre o Executivo, Legislativo e Judiciário. Desta forma, Charles Eisenmann buscou mostrar que a teoria de Montesquieu não tratava de separação de poderes, mas, sim, de combinação, de fusão e de ligação de poderes¹⁸¹. Isto, também, comprova-se pela obra no exemplo que segue. “Sendo o seu corpo legislativo composto de duas partes, uma acorrentará a outra pela mútua *“faculdade de impedir”*. Ambas serão amarradas pelo Poder Executivo, o qual o será, a seu turno, pelo Legislativo.”¹⁸²

Montesquieu engendrou três poderes que se desenvolvem em três potências, isto é, rei, nobreza e o povo. Esta tripartição não é só feita por Montesquieu, é a tripartição de todo o século, de Voltaire, de Diderot e de Condorcet. Portanto, a célebre teoria da separação de poderes resume-se, na verdade, em divisão ponderada do poder entre o rei, a nobreza e o povo, ou seja, a teoria refere-se à divisão e equilíbrio de poderes. Resta afastar a ilusão de uma divisão natural dos poderes que se explica por si mesma. A teoria da separação dos poderes se transforma em combinação de potências.

¹⁸⁰ *Apud* ALTHUSSER, Louis. *Ob. cit.*, p. 129 e ss.

¹⁸¹ *Apud* ALTHUSSER, Louis. *Ob. cit.*, p. 132.

¹⁸² MONTESQUIEU. *Ob. cit.*, p. 180.

Afastada a idéia de separação absoluta de poderes, reforça-se todas aquelas teses defendidas no Capítulo I, a saber, principalmente, que nem o *processo* nem a *jurisdição* são manifestações exclusivas do Poder do Judiciário. Ademais, afigura-se menos tormentosa e mais clara a ilação de que a decisão no processo administrativo tributário decorre da função jurisdicional atribuída, no caso, ao Executivo, que é onde se encontra, topologicamente, o órgão julgador administrativo.

Por derradeiro, o princípio da separação dos poderes deve se adequar à realidade do sistema jurídico em foco; do contrário, ter-se-ia regras absolutas vigentes em qualquer Estado, o que se afigura irrazoável.

2.2. Teoria Jurídica

Não obstante o princípio da separação dos poderes tenha nascido no âmbito da teoria política, é na seara jurídica que o seu valor afigura-se inarredável. A ancianidade e solidez deste princípio o tornam um dos mais notáveis axiomas do constitucionalismo¹⁸³.

Numa perspectiva histórica, a concepção de separação dos poderes tem a sua origem jurídica incipiente na *Bill of Rights* de 1688, resultado da Revolução Gloriosa na Inglaterra. Em seguida, após as análises teóricas empreendidas, principalmente por Locke e Montesquieu, este preceito enraizou-se constitucionalmente, com o advento da Constituição Americana de 1787, que acolheu expressamente, pela vez primeira, esta engrenagem denominada de sistema de freios e contrapesos, *cheks and balances*.¹⁸⁴

Posteriormente, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 enfatizou, no seu art. 16, que toda a sociedade, na qual a garantia dos direitos não estiver assegurada e a separação de poderes determinada, não tem Constituição.¹⁸⁵ Acrescente-se que a Constituição Francesa de 1848 era categórica ao afirmar que a primeira condição de um governo livre era a cláusula da separação dos poderes, segundo dispunha o art. 19.¹⁸⁶ Veja-se que o conceito material de Constituição e de

¹⁸³ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 466.

¹⁸⁴ BARROSO, Luís Roberto. *Ob. cit.*, p. 161.

¹⁸⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Ob. cit.*, p. 161.

¹⁸⁶ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 467.

Estado de Direito passa pela valorização do princípio da separação ou divisão de poderes.

A velha teoria empreendida por Montesquieu, externada nos diplomas constitucionais dos séculos XVIII e XIX, serviu de técnica para afirmação do Estado Liberal. Todavia, da forma como foi concebida, ou seja, dogma político, não pode ser mais aceito pelo Estado Constitucional. Assim, o postulado, oxigenado, ganha novas interpretações que se adaptam às atuais funções do Estado.¹⁸⁷

A República Federativa do Brasil afigura-se, inarredavelmente, como um Estado Constitucional por dedução lógica da CF/88, conforme já referido. Desta forma, com o fim de assegurar o respeito a este postulado secular, o constituinte inscreveu no Texto Constitucional, *in verbis*: “art. 2º. São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

No entanto, a expressão *poderes* quer se referir a órgãos, pois o poder sempre é uno e emana do povo como titular do poder constituinte originário, segundo art. 1º., parágrafo único, da CF/88. O poder é tido em sua unidade; o que se distingue são os órgãos que desempenham as funções públicas¹⁸⁸. Não obstante este registro, utilizar-se-á *poderes* como expressão consagrada.

Além disso, a fórmula da separação dos poderes prescreve que o Estado se manifesta sob três funções básicas: uma, produtora do ato geral – lei; segunda, produtora do ato especial – ato administrativo; e a terceira, solucionadora das controvérsias - sentença. Cada função constitui um modo peculiar pelo qual o Estado exterioriza sua vontade na vida da sociedade e realiza os fins públicos.

Sendo estas as funções que o Estado tende a desempenhar, então há que se delimitar os órgãos de atuação das tarefas. Note-se que a idéia de poder uno se completa, pois os órgãos constituídos, a saber, Legislativo, Executivo e Judiciário, desempenharão as funções de legislar, administrar e julgar, que constituem as formas de revelação do poder estatal.¹⁸⁹

¹⁸⁷ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Contencioso Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 6-7.

¹⁸⁸ TEMER, Michel. *Ob. cit.*, p. 118.

¹⁸⁹ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. [Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland. 20. ed.]. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 365-6; e TEMER, Michel. *Ob. cit.*, p. 118-20.

A desconcentração de funções por órgãos estatais, distintos e independentes entre si, elimina o arbítrio estatal, pois quem faz a lei não a aplica e os que aplicam não a fazem. Assim, o princípio da separação dos poderes se expressa em dupla face de contenção do poder e de manutenção dos órgãos que o exercem, equilibradamente.¹⁹⁰

De outra parte, entrando já no conteúdo jurídico do princípio sob exame, Konrad Hesse aponta três sentidos em que o princípio se realiza como postulado. No primeiro sentido, o princípio da separação dos poderes se manifesta pela divisão e constituição de poderes distintos. Ou seja, o poder desempenhará as funções básicas de legislação, execução e jurisdição. O cumprimento destas tarefas não admite traçamento de limites rígidos.

O segundo sentido impõe uma coordenação das funções e dos órgãos especiais que se deve exercer. Assim, a coordenação dos poderes sugere um enlace tendente às realizações das tarefas públicas.

Em terceiro sentido encontra-se o princípio da separação dos poderes enquanto equilíbrio de poderes, por refreamentos e controle do poder. Neste aspecto, o equilíbrio de poderes se realiza pelas ordens da Democracia, do Estado de Direito e do Estado Federal.¹⁹¹

Por todas estas facetas, Konrad Hesse denomina-o de princípio de organização sustentador da Constituição, pois o princípio da separação dos poderes perpassa toda a Lei Fundamental, da constituição dos poderes estatais, da coordenação, da limitação e controle dos fatores de poder reais na vida constitucional e “precisamente, não porque ele é expressão de um dogma supra-temporal, sem seu significado, no entanto, atenuado pelas refrações do Direito Constitucional positivo, senão por causa de seu efeitos concretos na realidade da vida estatal constitucionalmente ordenada.”¹⁹²

Assim, o mito da separação dos poderes deixa de ser apenas um postulado abstrato para se tornar um eixo organizador da ordem jurídica.

O princípio da tripartição dos poderes, conforme art. 2º. da CF/88, estabelece que cada um dos poderes, entendidos como órgãos, exercem suas funções

¹⁹⁰ ATALIBA, Geraldo. *Ob. cit.*, p. 49.

¹⁹¹ HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha.*, p. 370-6.

¹⁹² HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha.*, p. 377.

com independência e harmonia, devendo haver um mínimo e um máximo de independência (organização, estruturação e competências próprias) e de instrumentos favorecedores do exercício harmônico das funções, que cada poder exerce de forma preponderante.

Neste passo, esclarece-se que cada um dos poderes não exerce função privativa, mas sim principal, como, por exemplo, a do Legislativo, que é editar leis, no entanto, subsidiariamente, também administra suas questões e julga as contas públicas com apoio do Tribunal de Contas. Nesta esteira esclarece Diogo de Figueiredo Moreira Neto:

A tripartição de Poderes obedece a um critério *político*, visando, na mecânica de “*freios e contrapesos*”, a um equilíbrio satisfatório e não a um critério doutrinário, em que se cometeria a cada Poder, integralmente, as suas nominais funções. Assim, aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário não correspondem, de modo respectivo e absoluto, as funções normativa, administrativa e jurisdicional. A correspondência não é perfeita, de modo que o *Poder Legislativo*, ao qual especialmente caberia a produção da norma legal, editando o ato normativo por excelência, que é a lei, no sentido estrito, pratica inúmeros atos administrativos e atos jurisdicionais. Por sua vez, o *Poder Executivo*, ao qual incumbe, maciçamente, a administração pública, pode praticar imensa gama de atos normativos.¹⁹³

A organização dos poderes, descrita pela CF/88 a partir do art. 44, cada qual com competência para o exercício de determinadas funções e prática de atos, densifica a separação dos poderes, enquanto princípio fundamental do Texto Constitucional.

A relação orgânica entre os poderes é fixada pelo binômio - independência e harmonia entre si. “A *independência*, consistindo numa atuação autônoma de cada Poder, dentro das funções que lhes são constitucionalmente atribuídas, e a *harmonia*, numa possibilidade prevista, de direito estrito, de atuação de controle, preventivo ou corretivo, de um Poder sobre o outro.”¹⁹⁴

¹⁹³ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Ob. cit.*, p. 21-2.

¹⁹⁴ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Ob. cit.*, p. 21.

Por último, cabe afirmar que a tripartição dos poderes se manifesta em duplo caráter: negativo e positivo. Colaciona-se, assim, observação de José Joaquim Gomes Canotilho quanto às duas dimensões em que se manifesta este preceito:

(1) a separação como “divisão”, “controle” e “limite” do poder – dimensão negativa; (2) a separação como constitucionalização, ordenação e organização do poder do Estado tendente a decisões funcionalmente eficazes e materialmente justas. O princípio da separação como forma e meio de *limite do poder* (separação de poderes e bálano de poderes) assegura uma *medida jurídica* ao poder do estado e, conseqüentemente, serve para garantir e proteger a esfera jurídico-subjectiva dos indivíduos. O princípio da separação como *princípio positivo* assegura uma justa e adequada ordenação das funções do estado e, conseqüentemente, intervém como esquema relacional de competências, tarefas, funções e responsabilidades dos órgãos constitucionais de soberania. Nesta perspectiva, separação ou divisão de poderes significa *responsabilidade* pelo exercício de um poder.¹⁹⁵

A função negativa deste princípio, portanto, garante o controle do poder pelo poder e a face positiva assegura uma atuação justa, de acordo com a ordem jurídica posta.

3. FUNÇÕES DO ESTADO

O princípio da tripartição do poder expressa-se com mais vigor no delineamento das funções públicas e atribuições aos órgãos respectivos. Conforme já assinalado, o Estado desenvolve três funções: legiferante, criação do Direito; administrativa, realização do Direito; e jurisdicional, solução do Direito. Cada um dos poderes exerce uma função precípua e outras secundárias. Assim, extrai-se a distinção entre funções típicas e atípicas dos poderes.¹⁹⁶ A atribuição de funções aos poderes encontra-se inserta na Constituição.

A função típica do Legislativo corresponde à produção da norma legal. Por outro lado, este poder, investido nas funções atípicas constitucionalmente atribuídas, também pratica atos administrativos no que pertine à administração interna

¹⁹⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 246.

¹⁹⁶ CARLIN, Volnei Ivo. *Direito Administrativo – Doutrina, Jurisprudência e Direito Comparado*, p. 31; TEMER, Michel. *Ob. cit.*, p. 120-1.

do poder, arts. 51, IV, e 52, XIII, da CF/88, ou quando exerce a função jurisdicional, mesmo que com conteúdo político, no julgamento dos crimes de responsabilidade pelo Presidente da República, art. 52, I, da CF/88.

Ao Judiciário é confiado, por excelência, a função típica da jurisdição. Todavia, realiza funções atípicas quando edita regimentos ou administra os seus servidores, art. 96, I, a) e f), da CF/88.

Por derradeiro, o Executivo administra o Estado, como função típica. Ademais, no sistema constitucional atual, exerce função atípica legislativa quando edita medidas provisórias, art. 62 da CF/88, ou quando desempenha função jurisdicional de julgamento do processo administrativo tributário, escorado no art. 5º, LV, da CF/88, como hipótese do presente estudo.

Conclui-se que a função de dar uma solução jurídica ao litígio circunscrito no processo administrativo tributário classifica-se como atividade não preponderante na Administração Pública. No entanto, deve ser exercida na sua plenitude, a exemplo da função jurisdicional típica, desenvolvida pelo Judiciário.

Quando se marca que a função não é preponderante, quer se explicitar que não é a atividade principal que o poder realiza. Todavia, jamais terá a conotação de reduzir ou limitar o âmbito de realização da função, em razão de não estar se desenvolvendo no poder afeto.

O Legislativo, por exemplo, ao editar um ato administrativo, que provê cargos, aloca servidores, confere-lhes férias, estará desenvolvendo uma atividade administrativa, em toda a sua extensão, como se Administração Pública fosse. Este ato administrativo gozará das mesmas características, incidirão os mesmos princípios e, assim por diante.

A atipicidade de uma função não retira nenhum dos elementos essenciais ao seu desempenho, exceto quanto aos limites impostos na Constituição, como ocorre, por exemplo, com a medida provisória que, uma vez editada, jamais se tornará lei, no sentido formal, se não aprovada pelo Congresso Nacional. Registre-se que somente a Lei Fundamental pode restringir alguma característica essencial, no tocante à função atípica.

Na decisão do processo administrativo tributário, o órgão julgador da Administração Tributária está investido na função jurisdicional atípica. Portanto, o

âmbito deste julgamento guarda as mesmas características e essencialidades que o judicial, excluindo-se apenas uma característica, a saber, a definitividade, que é marca da coisa julgada no processo judicial. Ademais, a falta da definitividade vem embalada por um limite constitucional, que é o princípio da inafastabilidade do Poder Judiciário, art. 5º., XXXV, da CF/88.

4. JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA

Em princípio, impõe-se esclarecer que a *jurisdição administrativa*, tratada neste tópico, nada tem a ver com o modelo de jurisdição dupla, adotada em muitos países, que tem em França o exemplo clássico. A *jurisdição administrativa* que se quer desvelar é fenômeno presente no sistema de composição de conflitos no Brasil, o que se depreende da interpretação do art. 5º., LV, da CF/88.

Para enfatizar a distinção entre os modelos referidos, deve-se analisar cada sistema. Em França, existem duas ordens de jurisdições: a ordem judicial ordinária, que tem no topo o Tribunal da Cassação; e a ordem administrativa, sob autoridade do Conselho de Estado.¹⁹⁷ A distinção entre estas ordens se dá pela matéria colocada sob julgamento. Assim, a jurisdição administrativa somente pode ser provocada quando haja, em um dos pólos, ente público e, a matéria a ser resolvida seja afeta ao direito administrativo. De outro lado, a ordem judicial se caracteriza como residual, ou seja, competente para processar e julgar todas as outras matérias não privativas da jurisdição administrativa.

Ademais, há que se enfatizar que cada uma das ordens jurisdicionais decide definitivamente a questão colocada sob julgamento, sem interferência da outra e vice-versa. Assim, a decisão definitiva na ordem judicial recebe a denominação de coisa julgada, enquanto, na ordem administrativa, registra-se a coisa decidida.

O Brasil vivenciou estas duas ordens jurisdicionais durante o Império, como se constata da existência dos seguintes órgãos jurisdicionais administrativos:

¹⁹⁷ RIVERO, Jean. *Direito Administrativo*. [Droit Administratif]. Trad. Rogério Ehrhardt Soares. Coimbra: Almedina, 1981, p. 155. A origem desta divisão se refere aos aspectos históricos vivenciados entre as forças do Judiciário e do Executivo no momento da Revolução Francesa e que restou consagrada dupla jurisdição, em França, através da edição da Lei 16-24 de agosto de 1790, conforme assinala RIVERO, Jean. *Ob. cit.*, p. 157 e ss, e CRETILLA JÚNIOR, José. *Tratado de Direito Administrativo - Vol VI - Processo Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, p. 69.

Conselho da Fazenda, Tribunal da Bula da Cruzada, Mesas do Desembargo do Paço, Mesas da Inspeção do Açúcar, Tabaco e Algodão entre outros. Com o advento da República, a Constituição de 1891 adotou o princípio da jurisdição una, no seu art. 60, abolindo-se, por conseguinte, a estrutura do contencioso administrativo no Brasil.¹⁹⁸

De lá para cá, todas as outras Constituições Republicanas referendaram o princípio da exclusividade da jurisdição judicial. É o que prescreve o art. 5º, XXXV, da CF/88, ao não excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito.

Exceção a este princípio foi determinada pela Emenda Constitucional n. 7, de 13 de abril de 1977, que previa a criação de contenciosos administrativos para a decisão de questões fiscais e previdenciárias.¹⁹⁹ Todavia, a referida previsão não se configurava como dupla jurisdição verdadeira, na medida em que se tratava apenas de exaurimento das vias administrativas, para então se recorrer ao Judiciário. Este modelo não foi concretizado até a promulgação da CF/88, que afastou tal possibilidade.

A distinção entre os modelos de una e dupla jurisdição se baseia exclusivamente na diferença de matérias, com resultado da coisa julgada independente, em cada uma das ordens. Todavia, o presente trabalho vem suscitar a existência da jurisdição administrativa, no Brasil, não obstante a adoção constitucional do princípio da inafastabilidade do Judiciário, através de um novo conceito de jurisdição, em que a coisa julgada não é decorrência obrigatória daquela.

A verificação da jurisdição administrativa decorre de um trabalho de interpretação constitucional que, todavia, não cria qualquer conflito conceitual entre a jurisdição judicial e a administrativa, no atual modelo brasileiro. Para tanto, faz-se necessário, em primeiro lugar, estabelecer o conceito adotado neste trabalho acerca da expressão *jurisdição*.

A doutrina processualista tradicional entende que a função jurisdicional está amarrada à existência da coisa julgada. Portanto, só há jurisdição quando o resultado final seja a coisa julgada. Se verdadeira tal hipótese, então a decisão no processo administrativo não poderia ser caracterizada como função jurisdicional, pois não guarda o caráter de coisa julgada.

¹⁹⁸ CRETELLA JÚNIOR, José. *Ob. cit.*, p. 96-102.

¹⁹⁹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Ob. cit.*, p. 70-83; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2ª. ed. Rio de Janeiro, 2001, p. 279-80.

Esta concepção equivocada de jurisdição pode ser extraída das teorias de Allorio, Calamandrei, Carnellutti, entre outros, conforme explica Ovídio Araújo Baptista da Silva:

A objeção, no entanto, seria excessiva, provando em demasia, pois, se a distinção entre a composição jurisdicional e as outras modalidades de composição de conflitos apenas reside na circunstância de ser aquela a definitiva palavra do Estado, impossível de ser controvertida em processo futuro, então estaria CARNELUTTI confessando que, para sua doutrina, o que realmente caracteriza o ato jurisdicional é a virtude, que lhe seria imanente, de produzir a coisa julgada, ou seja, a composição da lide que seria justa, como a aplicação incontrovertível da lei.²⁰⁰

Parece incompleto, todavia, este conceito de jurisdição que explica o objeto do estudo pelo resultado, ou seja, a coisa julgada, ao invés de descrever a essência da jurisdição. Se a coisa julgada fosse a qualificação imprescindível da jurisdição, então qual seria a função estatal desenvolvida pelo juiz quando extingue o processo, por falta ou insuficiência de algum pressuposto processual, ou quando há a configuração da chamada jurisdição voluntária. Neste contexto, sustenta Ovídio Araújo Baptista da Silva, só haveria atividade verdadeiramente jurisdicional na sentença declarativa, quando o juiz exaure a possibilidade de decidir a lide, resultando na coisa julgada ao final, mas salienta o referido autor sobre este equívoco:

O vício da doutrina carneluttiana reside, à semelhança daquela anteriormente exposta, em procurar definir o ato jurisdicional indicando não *o que ele é*, mas *aquilo a que ele serve*; não o seu ser, mas a sua *função*, ou a sua finalidade. A composição dos conflitos de interesses pode dar-se de inúmeras *formas*, por outros agentes do Estado que não sejam juizes. E nem se salva a teoria acrescentando-lhe a nota qualificadora, segundo a doutrina de CARNELUTTI, de que o ato jurisdicional realizaria uma “*justa composição da lide*”, pois ninguém poderá dizer que as demais formas de composição de conflitos, realizadas pelos agentes do Poder Executivo, não sejam igualmente justas e conforme à lei.²⁰¹

²⁰⁰ BAPTISTA DA SILVA, Ovídio Araújo. *Ob. cit.*, p. 34-5.

²⁰¹ BAPTISTA DA SILVA, Ovídio Araújo. *Ob. cit.*, p. 35.

Entre estas outras formas de composição de conflitos, que não apenas a judicial, insere-se a jurisdição administrativa pela qual se processa a lide administrativo-tributária.

De outro lado, o conceito de jurisdição da doutrina processualista tradicional também não se presta a explicar como pode existir o efeito da coisa julgada fora da jurisdição judicial, por exemplo, no caso do julgamento de crime de responsabilidade, art. 52, I, da CF/88. Note-se que a jurisdição política do Senado Federal realiza, em última e definitiva palavra, o julgamento de crime de responsabilidade com o efeito de coisa julgada. Assim, constata-se que a coisa julgada também não é resultado exclusivo da jurisdição judicial.

Desta forma, o presente trabalho insere-se em um novo paradigma de caracterização da jurisdição, para se apontar a existência deste fenômeno no âmbito dos outros poderes, Executivo e Legislativo. Somente assim poder-se-á explicar com clareza qual é a função desenvolvida pelo Tribunal de Contas, quando julga as contas dos administradores públicos; pelo Senado Federal, quando julga os crimes de responsabilidade do Presidente da República; pela Junta Administrativa de Recursos de Infrações – JARI, quando julga os processos administrativos de trânsito, arts. 16 e 17 da Lei n. 9.503/97, ou ainda quando o órgão julgador profere decisão no processo administrativo tributário.

Primeiramente, cabe apontar que a finalidade essencial da jurisdição é a pacificação da sociedade, seja qual for a sua adjetivação judicial, administrativa, financeira ou política. “A *pacificação é o escopo magno da jurisdição* e, por consequência, de todo o sistema processual (uma vez que todo ele pode ser definido como a disciplina jurídica da jurisdição e seu exercício).”²⁰² Assim, o fenômeno da jurisdição está imiscuído na atividade processual. Então, como primeira conclusão, poder-se-ia apontar a existência da jurisdição administrativa em razão da previsão autônoma do processo administrativo, segundo art. 5º, LV, da CF/88.

Além disso, a jurisdição é a marca do nascimento do Estado, que afasta a justiça privada e estabelece formas de composição dos conflitos, objetivando a pacificação dos povos.

²⁰² CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob.cit.*, p. 28.

Por todo o exposto, define-se jurisdição como “uma das funções do Estado, mediante a qual este se substitui aos titulares dos interesses em conflito para, imparcialmente, buscar a pacificação do conflito que os envolve, com justiça.”²⁰³

Assim, a jurisdição evidencia-se por duas características essenciais: a) função exercida pelo Estado para solução de conflito, b) de forma imparcial. No caso em tela, o julgamento do processo administrativo tributário é marcado pela jurisdição administrativa, pois a decisão emana do Estado e com a característica de ser imparcial²⁰⁴.

A emanação da decisão no processo administrativo tributário pelo Estado se justifica pela localização do órgão julgador administrativo dentro do Poder Executivo, Administração-juiz.

Quanto à qualidade de ser imparcial, é a própria razão de ser da estruturação do órgão julgador, pois, se fosse para ser parcial, não haveria a necessidade de se criar instâncias de controle do ato administrativo de lançamento ou infração. Ademais, a função do julgador administrativo é pacificar os conflitos de acordo com os interesses públicos primários, expressamente dispostos no sistema jurídico.

Se no caso em exame qualquer ente público, por exemplo, estrutura a sua justiça administrativa, mas, ao invés de pautar-se pela imparcialidade, conduz as práticas dos órgãos julgadores no sentido de se tornarem meros chanceladores dos interesses públicos secundários de um governo, como a meta de arrecadação tributária, então tal prática evidenciará a inexistência material da justiça administrativa.

A estruturação do órgão julgador dentro do Executivo, que será afeto pela decisão, não afasta a imparcialidade, pois a atuação deste órgão se escora na busca dos interesses públicos primários. Portanto, se a atividade do órgão for conduzida por estes interesses, então a marca da imparcialidade será inafastável.

A verificação ou não da imparcialidade, no entanto, não é um problema do processo administrativo em si, pois este sempre será pautado por uma função jurisdicional, do contrário não haveria razão de existir. A imparcialidade é um problema externo, que diz respeito à forma de estruturação e composição dos órgãos julgadores

²⁰³ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob. cit.*, p. 114. Conceito operacional proposto por adoção, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

²⁰⁴ MEDAUAR, Odete. Conselho de Contribuintes, p. 34.

administrativos e a relação de subserviência à Administração Tributária típica, que serão analisados em tópico específico. O que cabe enfatizar é que a noção de processo administrativo se amálgama com o fim da jurisdição, pacificar o conflito com vistas a uma decisão imparcial e justa.

Assim, a estruturação do órgão julgador administrativo não visa apenas a realizar uma prescrição de caráter formal do Estado de Direito, mas, antes de tudo, objetiva resolver substancialmente o conflito existente.

Resta distinguir que o mero controle de legalidade, como subsunção do fato à norma, realizada por servidor público, investido na função administrativa típica, não se identifica com a atividade desempenhada no julgamento administrativo, mesmo que por órgão singular, pois, neste último, o servidor estará investido na função de dizer o direito, como forma de atividade atípica da Administração. Enquanto o primeiro aplicará o direito de ofício, simplesmente por conformação do fato à norma, o segundo esclarecerá o teor da norma aplicada no caso concreto.

Jean Rivero salienta o perigo na mistura de funções. “A confusão entre julgamento e actividade administrativa tornaria a estabelecer-se se o juiz, no exercício da sua função jurisdicional, fosse levado a desempenhar um papel de administrador, quer ao decidir no lugar da Administração (...) quer ao dar-lhes ordens (...)”²⁰⁵

Tal distinção se faz necessária para que não se afirme que, então, todo servidor da Administração está apto a realizar atos de jurisdição. É claro que não, pois, em regra, a Administração, ou seja, o Estado-administração aplica a lei sem qualquer emissão de juízo de valor acerca da norma. A atividade jurisdicional decorre de uma situação excepcional na Administração Pública, ou melhor, no Estado-juiz que estará investido subsidiariamente na função de realizar o direito à situação levantada.

A atividade desenvolvida pelos órgãos julgadores no processo administrativo tributário constitui-se de jurisdição, pois se trata de uma expressão do poder estatal, tendente a pacificar os interesses envolvidos, inclusive a do próprio Estado como interessado, todavia decidido por órgão imparcial, que não seja afeto aos resultados. Assim, fica presente a distinção entre Estado-administração e Estado-juiz²⁰⁶.

²⁰⁵ RIVERO, Jean. *Ob. cit.*, p. 213-4.

²⁰⁶ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 153.

Alberto Xavier não reconhece a existência da jurisdição administrativa na medida em que não produz a coisa julgada ou decisão definitiva.²⁰⁷ Todavia, é incisivo ao apontar a manifestação do princípio da jurisdicionalização no processo administrativo tributário, como segue:

(...) a própria Constituição Federal consagra o conceito de “processo, identificando-o pelo critério do *litígio*, como resulta da referência a “litigantes”, constata-se do citado inciso LV do artigo 5º. *Processo* é, pois, o procedimento que tem por objeto a solução de um *litígio*, caracterizado, na célebre visão de Carnelutti, pelo conflito de interesses (elemento material) e pelo binômio pretensão-resistência (elemento formal). *Processo administrativo* é aquele cujo julgamento compete à própria Administração, por seus órgãos judicantes. *Processo administrativo tributário* é o que tem por objetivo a decisão de um conflito, em matéria tributária, suscitado por iniciativa do particular e cuja decisão é da competência de órgãos judicantes da Administração. A jurisdicionalização do processo administrativo em geral, e em matéria tributária em especial, revela-se através de três traços essenciais: a *garantia do duplo grau*, o *princípio do contraditório*, como meio de exercício do direito de ampla defesa, e o *princípio do efeito vinculante para a Administração* das decisões finais nele proferidas.²⁰⁸

Desta forma, pode-se concluir que na medida em que a CF/88 encerra a idéia de processo administrativo quer evidenciar também a idéia de jurisdição administrativa, já que esta é a função desenvolvida pelo Estado para pacificar os conflitos sociais através do processo. Assim, a jurisdição administrativa nasce inexoravelmente com a prescrição constitucional do processo administrativo.

Há que se enfatizar a distinção entre Administração típica, que edita o ato administrativo, e atípica, que põe fim ao conflito de interesse por meio da função jurisdicional. A Administração típica pode rever seus atos para anulá-los, quando eivados de vício, ou revogá-los, quando inoportunos; tal faculdade decorre do princípio da autotutela. De outro lado, quando o órgão julgador do processo administrativo tributário, Administração atípica, exerce o ofício de acomodar o conflito sob exame,

²⁰⁷ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, p. 281.

²⁰⁸ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*, p. 281.

então não estará apenas investido no poder da autotutela; com efeito sua função é muito mais ampla e diz respeito ao ofício da jurisdição.

Assim, há duas formas de Administração: a Administração-estado e a Administração-juiz. Themistocles Brandão Cavalcanti enfatiza esta diferença: “A distinção é importante, porque, se no primeiro caso [Administração típica] a sujeição parece manifesta, no segundo [atípica], o mesmo não ocorre, porque a justiça administrativa, embora integrada dentro do sistema da administração pública, a ela se sobrepõe pela própria natureza de sua função jurisdicional.”²⁰⁹

Nesta esteira, Rubens Gomes de Sousa já sustentava, em parecer publicado no ano de 1952, que os órgãos jurisdicionais da Administração judicante desempenham as mesmas funções do Poder Judiciário, pois ambos têm por objeto o restabelecimento da ordem jurídica lesionada, mediante a solução de controvérsia. A sustentação da jurisdição administrativa se dava pela diferenciação entre Administração judicante e Administração ativa.²¹⁰

Cabe lembrar que Rubens Gomes de Sousa organizou, em 1954, a pedido do então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, o Projeto de Código Tributário Nacional, que veio a constituir o atual CTN através da Lei n. 5.172/66. Por esta razão poder-se-ia explicar a expressão *jurisdição administrativa*, constante do art. 100, II, *in verbis*: “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.” Assim, o organizador do Projeto do CTN evidenciava uma ampla visão da função jurisdicional, desempenhada pelos órgãos julgadores do processo administrativo tributário.

A jurisdição administrativa, portanto, no modelo brasileiro atual, deve ser entendida como poder, função ou atividade do Estado (Administração-juiz), exercido por intermédio de órgão competente, singular ou colegiado, para aplicar o direito ao fato sob exame, obtendo-se a justa composição da lide, ainda que não presente obrigatoriamente o caráter definitivo da decisão.²¹¹

Em síntese, a verificação da jurisdição administrativa se justifica pela: a) função exercida pelo Estado, Administração-juiz, para solução do conflito; b) marca da

²⁰⁹ CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *Curso de Direito Administrativo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, s/n, p. 439.

²¹⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração, RDA 29/1952, p. 441 e ss.

²¹¹ Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

imparcialidade; c) previsão do processo administrativo na CF/88, que pressupõe também a jurisdição; e d) conceito de jurisdição, enquanto forma de pacificação social, independente da definitividade da decisão.

5. ÓRGÃO JULGADOR ADMINISTRATIVO

O órgão julgador administrativo é quem tem competência legal, na estrutura administrativa, para decidir acerca do processo administrativo tributário. Este órgão é constituído por único agente, no âmbito de primeira instância e, coletivamente, na segunda instância.

A estruturação da justiça administrativa ou do contencioso administrativo²¹² varia de acordo com a competência tributária, própria de cada ente instituidor do tributo. A CF/88 atribui competência para instituir tributos a todos os entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, art. 145 e seguintes. Portanto, somente o ente que tem a competência para instituir o tributo também poderá estruturar-se na forma de contencioso administrativo para analisar os conflitos decorrentes da referida imposição.

O presente trabalho optou por tratar exemplificativamente do processo administrativo tributário da União, regido pelo Decreto n. 70.235/72. Assim, cabe esclarecer a estrutura do contencioso administrativo no âmbito federal.

Em primeira instância, o julgamento será realizado pelos: a) Delegados da Receita Federal, lotados nas Delegacias especializadas por julgamento, quanto aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal; ou b) pelas autoridades mencionadas na legislação de cada tributo e, na falta de indicação, pelo chefe da entidade, que administra o referido tributo, art. 25, I, a) e b), do Decreto n. 70.235/72.

²¹² Contencioso administrativo é a denominação utilizada nos países que adotam a jurisdição dupla para retratar estrutura de justiça administrativa competente para julgar os conflitos de interesse em que a Administração Pública é parte interessada, enquanto emissora do ato inquirido. Este sistema encontra-se em paralelo ao da justiça comum estruturado para julgar causas entre particulares. Assim, existem concomitantemente duas jurisdições: a comum e a especial – administrativa, que expressa o princípio da jurisdição dupla. A adoção do sistema de contencioso administrativo se manifesta verdadeiro quando haja as duas jurisdições definidas por competências que uma exclui a outra, conforme vige em França. No Brasil, com efeito, não se adotou referido sistema em face do princípio constitucional da jurisdição una. Todavia, corrente é a referência ao contencioso administrativo para designar a estrutura de justiça administrativa brasileira, mesmo que tal organização não seja marcada pela característica da definitividade da decisão.

Portanto, constata-se que o julgamento de primeira instância será sempre singular, pela composição *a quo* do contencioso administrativo.

O processo administrativo tributário da União será julgado, em segunda instância, por órgãos colegiados, denominados de Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Estes Conselhos são divididos em três, de acordo com a competência para analisar a matéria tributária em questão, art. 25, II, do Decreto n. 70.235/72 .

Assim, o 1º. Conselho de Contribuintes é competente para julgar matérias relativas ao Imposto de Renda e Proventos de qualquer Natureza (IRPF e IRPJ), Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Programa de Formação do patrimônio do Servidor Público (PASEP), Contribuição para o Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). O 2º. Conselho de Contribuintes analisa questões relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributos estaduais e municipais, que competem à União nos Territórios e demais tributos federais, salvo os incluídos na competência de outro órgão da Administração Federal. E o 3º. Conselho de Contribuintes julga questões relativas ao Imposto sobre a Importação (II), Imposto sobre a Exportação (IE) e demais tributos aduaneiros e infrações cambiais, relacionados com a importação ou exportação.

Os Conselhos de Contribuintes são acionados através de recursos voluntários e “de ofício”, quando vencido, total ou parcialmente, o Contribuinte ou a Fazenda Pública Nacional. Há, também, nesta instância de julgamento, a formação da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, que tem por objetivo processar e julgar os casos decididos pelas Câmaras de cada um dos Conselhos, em apelo designado de Recurso Especial. A CSRF tem a seguinte composição: a) pleno; b) 1ª. Turma; c) 2ª. Turma; e d) 3ª Turma. Quando se reunirem, o pleno ou a 1ª. Turma serão integrados pelo Presidente e Vice-Presidente das demais Câmaras do 1º. Conselho de Contribuintes, nas matérias afetas a este. E quando houver reunião das demais Turmas 2ª. e 3ª., será integrada a CSRF pelo Presidente e Vice-Presidente do respectivo Conselho nas matérias correspondentes.²¹³

²¹³ FEITOSA, Celso Alves. Recursos perante o Conselho de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais e o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 2. Vol.* São Paulo: Dialética, 1997, p. 20-1.

Por último, o referido Decreto ainda prevê uma instância especial de competência julgadora, atribuída ao Ministro da Fazenda. A instância especial limita-se ao julgamento de recursos de decisões dos Conselhos de Contribuintes, interpostos pelos Procuradores da Fazenda Nacional junto aos Conselhos e, da decisão sobre propostas de aplicação de equidade, apresentada pelos Conselhos de Contribuintes, art. 40 do Decreto n. 70.235/72.

Ademais, cabe ressaltar que existe contencioso administrativo próprio, competente para analisar questões envolvendo contribuições cuja tarefa arrecadadora seja cometida ao INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social, segundo art. 195 da CF/88.

Com relação aos outros entes da federação Estados, Distrito Federal e Municípios, segue-se estrutura de contencioso administrativo semelhante ao da União.

A importância da justiça administrativa se verifica em muitos aspectos, principalmente, quanto alternativa para se desafogar o acúmulo de trabalho do Poder Judiciário. Todavia, a opção cabe ao contribuinte, primeiramente, em recorrer ao contencioso administrativo e, em segundo lugar, aceitar a decisão administrativa, mesmo que tal pleito não lhe seja favorável.

É claro que o contencioso administrativo, no Brasil, nunca será uma válvula de escape obrigatória do Judiciário, em razão da inafastabilidade deste Poder, todavia, em muitos casos, notadamente desprovidos de qualquer direito, servirá de desestímulo para se recorrer às esferas judiciais. Portanto, extrai-se um caráter pedagógico da atividade. Ademais, a decisão administrativa poderá ser levada em conta como auxílio à decisão do julgador togado. Destas palavras se extrai a relevante missão institucional a que se presta o julgamento administrativo.²¹⁴

Mesmo que o princípio da jurisdição una não afaste nova apreciação da causa pelo Judiciário, isto só se dará quanto ao contribuinte. No que tange à Fazenda Pública a decisão administrativa faz coisa julgada, ou melhor, tem efeito vinculante contra ela. Esta interpretação não decorre de prescrição legal, mas de dedução lógica, pois não seria sensato o Poder Executivo, que estrutura sua justiça, não aceitar a própria decisão. Exceção se faz quando a decisão administrativa estiver maculada por vício

²¹⁴ MINATEL, José Antonio. Dupla Instancia, Formação Paritária e Avocatória no Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 95.

flagrante, quando a Fazenda Pública poderá recorrer ao Judiciário para vê-la desconstituída.²¹⁵

Desta forma, se a impugnação do contribuinte não for reconhecida, a Administração Tributária prossegue na inscrição do crédito tributário e, por conseguinte, na execução, se não houver pagamento espontâneo. Todavia, se a decisão administrativa afastar o ato de lançamento ou infração, a Fazenda Pública estará impossibilitada de prosseguir na causa.

De outra parte, percebe-se que há um desprezo, que permeia o senso comum, acerca da importância dos órgãos julgadores administrativos. O primeiro fator diz respeito à tradição secular de supervalorização da justiça empreendida dentro do Poder Judiciário. A própria sociedade não é capaz de visualizar qualquer forma alternativa de solução de conflitos.

No entanto, o contencioso administrativo, como também o recém instituído da mediação e arbitragem, assimilado pelo direito brasileiro, prestam-se a dar uma resposta à sociedade. Veja-se que uma das tônicas deste começo de Século é a solução alternativa dos conflitos sociais e, neste diapasão, o contencioso administrativo ganha relevo.

Ademais, o descaso por esta justiça administrativa também se soma à própria postura de desprezo do Poder Executivo, que vê neste âmbito uma forma de diminuição de receita. Neste viés existe projeto de lei que objetiva extinguir os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda²¹⁶.

A atividade do contencioso administrativo visa realizar o interesse público pertinente à sociedade, conforme o direito positivo. Portanto, a aniquilação desta instância administrativa significa retirar da sociedade uma parcela de possibilidades para a solução dos conflitos.

Bem se diga que realmente não existe nenhuma norma constitucional expressa sobre a necessidade da existência de órgãos julgadores administrativos. No entanto, o art. 5º, LV, da CF/88, quando previu o processo administrativo similar ao judicial, assegurando a ambos o contraditório e ampla defesa, emitiu um postulado em

²¹⁵ GRIESBACH, Carlos Fabricio. Sobre a Revisão das Decisões do Conselho de Contribuintes. In: *Gazeta Mercantil/Santa Catarina – Opinião*. Florianópolis: 29.08.2000, p. 02.

²¹⁶ CARVALHO, Fábio Junqueira De. MURGEL, Maria Inês. Órgão Julgador Administrativo – Necessidade de o mesmo ser Paritário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 47.

busca da justiça. Assim, quem quer os fins – justiça – deverá conceder os meios que, no caso, se reflete nos órgãos julgadores administrativos qualificados e estruturados.

Ademais, por observância do princípio de evolução histórica, nota-se que os tribunais administrativos são uma presença constante na Administração Pública, independentemente da inafastabilidade do Judiciário. Assim, extinguir estes órgãos de julgamento administrativo, sob qualquer pretexto, seria macular, entre muitos postulados, o do Estado Democrático, pois os administrados devem ter o maior número de possibilidades de acesso à justiça.

Outros dois pontos, que ainda cabe tocar, dizem respeito à composição dos órgãos julgadores e a imparcialidade.

Os órgãos julgadores administrativos são compostos de duas formas. Na primeira instância o julgamento é realizado por servidor público afeto a área fiscal investido no poder decisório.

No âmbito federal, o servidor público que decide é um Delegado da Receita Federal, lotado em uma Delegacia especializada de julgamento. Esta designação decorre da edição da Lei n. 8.748/93, que tratou de especializar o *locus* de decisão do processo administrativo de tributário, conforme dispôs: “art. 2º. São criadas 18 (dezoito) Delegacias da Receita Federal especializadas nas atividades concernentes ao julgamento de processos relativos a tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo de competência dos respectivos Delegados o julgamento, em primeira instância, daqueles processos.”

Veja-se que já existe uma preocupação dos órgãos superiores de vinculação, aqui Receita Federal, para profissionalizar e especializar o julgador com vistas à busca de justiça.²¹⁷ Além disto, estas delegacias especializadas, separadas das demais delegacias de arrecadação, inclusive no espaço, podem proporcionar posturas imparciais ou tendentes a isto, segundo prescreve Ormezindo Ribeiro de Paiva:

A criação destas Delegacias especializadas no julgamento de processos fiscais, dentre outras importantes razões, teve como principal motivação a necessidade e conveniência de separar a competência das autoridades para o exercício das atividades concernentes à fiscalização e lançamento tributários e a de julgamento das questões litigiosas. Esta separação de poder/dever, com efeito, busca potencializar o cumprimento do princípio

²¹⁷ MARINS, James. *Princípios Fundamentais do Direito Processual Tributário*, p. 87.

da imparcialidade que melhor atende os interesses das partes no processo.²¹⁸

Nota-se que a distinção entre função típica e atípica da Administração Pública permeia todo o processo administrativo tributário, pois, enquanto a função de uma é expedir o ato administrativo de lançamento ou infração, a da outra é realizar o julgamento dos conflitos decorrentes da primeira atividade.

Quanto aos órgãos julgadores de segunda instância, sua composição é colegiada, via de regra paritária, ou seja, representantes em números iguais entre Fisco e contribuintes. A composição plural evidencia uma melhor colheita da decisão, pois é notório que um maior número de posições acarreta, em regra, julgamento mais próximo dos preceitos de justiça e segurança jurídica.²¹⁹

A formação paritária dos órgãos julgadores administrativos enseja uma polêmica. Primeiramente, enfatiza-se que realmente não existe qualquer prescrição de ordem supralegal, que imponha a necessidade de composição dos órgãos desta forma. Ademais, a mera formação paritária por si só não induz a busca da justiça, pois, se os julgadores estiverem no órgão decisório para representar a classe, então, em sendo composto igualmente, o resultado final trará um empate de posições.

De outra parte, os julgadores administrativos não estão lá para simplesmente levantar bandeiras de classe, como, no caso dos contribuintes, a defesa por uma redução da carga tributária. O fórum apropriado para estas questões aponta para o exercício do Poder Legislativo. Todavia, a representação de classe impõe tais bandeiras. Do lado do Fisco também podem ocorrer as mesmas similaridades, se for interpretado que o voto de decisão no julgamento administrativo deve exteriorizar uma defesa da classe/órgão. Exemplo desta representação equivocada na função jurisdicional expressava-se historicamente nos Juízes Classistas da Justiça do Trabalho e, a sua extinção o confirma.

Com efeito, as hipóteses supramencionadas são exemplos do desvio de função, que poderia resultar em função do critério de paridade do órgão julgador. Todavia, a prática tem mostrado o inverso; que este critério tem transmitido

²¹⁸ PAIVA, Ormezindoo Ribeiro de. Delegacias da Receita Federal de Julgamento e Evolução das Normas do Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 135.

²¹⁹ CARVALHO, Fábio Junqueira de. MURGEL, Maria Inês. *Ob. cit.*, p. 52.

credibilidade aos Conselhos de Contribuintes, principalmente, durante o passado de autoritarismo.²²⁰

Também não se quer olvidar que a composição paritária dos Conselhos realiza os anseios democráticos. Para Odete Medauar, esta forma de composição antecipa, na área tributária, uma tendência contemporânea da Administração Pública, que deve buscar ouvir o administrado, aqui contribuinte, para composição da decisão final.²²¹

Mesmo assim, eleição da paridade por si só, como condição para se chegar à justiça administrativa, é falaciosa. Os componentes dos órgãos julgadores têm a função de solucionar os conflitos postos de acordo com o direito positivo. A luta pela paridade poderia ser substituída pela especialização dos julgadores administrativos. Aí, sim, os ganhos de qualificação resultariam em prol da sociedade²²².

A proposta de especialização dos julgadores pode se dar tanto na primeira quanto na segunda instâncias, proporcionando uma atividade jurisdicional mais autônoma e imparcial aos sujeitos envolvidos no processo. Esta especialização visa a dar mais legitimidade à decisão administrativa. José Antonio Minatel defende a mudança do eixo da paridade para a especialização, pela seguinte justificativa:

Muito mais relevante do que a preocupação com a representação paritária deveria ser a luta pela capacitação dos órgãos julgadores, fossem eles paritários ou não. É mais nocivo ao sistema um órgão julgador desestruturado, com integrantes despreparados tecnicamente ou desinformados da relevante missão institucional que lhes é reservada, ainda que paritário, que um órgão técnico especializado formado unicamente de julgadores profissionais, mesmo que todos seus integrantes fossem servidores públicos, porque vinculados diretamente e mantidos pelo próprio Estado. Tome-se, como exemplo, o próprio Poder Judiciário onde, queiram ou não, seus membros são também servidores públicos que, em muitas oportunidades, se vêem às voltas com litígios em que uma das partes é a própria Fazenda Pública. Nem por isso se coloca sob suspeita a decisão que favoreça ou contrarie os interesses do Estado, a despeito dos juízes serem mantidos pelo próprio Estado.²²³

²²⁰ MINATEL, José Antonio. *Ob. cit.*, p. 99.

²²¹ MEDAUAR, Odete. Conselho de Contribuintes, p. 34.

²²² RODRIGUES, Walter Piva. A Pluralidade de Instâncias no Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 168.

²²³ MINATEL, José Antônio. *Ob. cit.*, p. 99-100.

Neste compasso, Jean Rivero alude que, em França, os tribunais administrativos orientam-se por um grande número de preceitos, “por um lado no sentido de uma separação cada vez mais marcada em face da Administração activa, e por outro, no de uma analogia cada vez mais nítida com os tribunais comuns. (...) Todavia, esta última tendência deixa intactas as particularidades do estatuto e organização que permitem aos juízes administrativos conhecer bem as realidades da actividade administrativa, sem estarem directamente misturados nela”²²⁴.

Portanto, mesmo que guardadas as peculiaridades pertinentes em França, que adota o modelo de jurisdição dupla, nada obsta que, no Brasil, se adote um projeto de jurisdição administrativa, no molde constitucional atual, de forma especializada e independente, ainda que não definitiva. O princípio da independência funcional não se manifesta apenas quando se separam totalmente as estruturas funcionais, como no caso entre poderes. É possível pensar em funções independentes, mesmo dentro de um poder, como no caso do Executivo. Para isto, basta a responsabilidade em se estruturar os órgãos julgadores.

Cabe esclarecer, no entanto, que todas as questões levantadas neste tópico, acerca dos defeitos e qualidades de um modelo de jurisdição administrativa, em nada mudam a natureza do processo administrativo tributário. Ao revés, poder-se-ia levantar hipóteses, por exemplo, se os órgãos de julgamento administrativos carecem de qualificação técnica, então não existe possibilidade para que realizem o controle de constitucionalidade *incidenter tantum*. De outro lado, se houvesse a dita qualificação, então a possibilidade seria viável. É claro que um trabalho estruturado sob estas premissas estaria condenado a um desvio do foco.

A eleição de tal parâmetro desnatura o objeto do presente estudo, que se centra na natureza do processo administrativo tributário. O órgão julgador, mesmo que desperte preocupações, no entanto se coloca como um fator externo ao processo. Portanto, não poderia afetar a sua essência. Tais colocações se fazem necessárias para que não se perca o caráter da pesquisa jurídica em questão.

²²⁴ RIVERO, Jean. *Ob. cit.*, p. 160-1.

6. A DECISÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A decisão no processo administrativo tributário é o ato proferido pelo julgador administrativo, que põe termo a este e apresenta a solução dada à hipótese em análise.

Todas as etapas do processo administrativo tributário vêm desaguar na formação do julgado, que é o ponto final de todos os esforços empreendidos no *inter* processual.

A decisão é a própria razão de ser do processo administrativo. No item 2.1 do Capítulo I definiu-se *processo* como toda e qualquer sucessão de atos, fatos ou operações jurídicas, em certa ordem, e tendentes a um fim. E este fim é a decisão.

O resultado final unitário é uma característica essencial do processo, conforme aduz Odete Medauar. “A correlação com o ato sobressai clara ao se considerar que a sucessão de atos, encadeada e juridicamente necessária, direciona-se a um resultado unitário, o ato final de decisão. O fio referencial da sucessão situa-se justamente na formação deste ato final.”²²⁵

O caminhar do processo administrativo tributário, guiado por princípios e regras, constitucionais e legais, sem qualquer transbordamento, conduz inexoravelmente a uma decisão apta juridicamente. Portanto, o processo é o local de controle e legitimação do poder exteriorizado, ao fim, na decisão.

6.1. Dever de Decidir

O dever de decidir é uma função constitucional atribuída ao Estado-juiz, seja em qualquer dos poderes, que deverá externar o seu mandamento de acordo com o suporte fático e o jurídico envolvidos. Esta função é irrenunciável sob pena de se retornar aos tempos da justiça privada.

A obrigação de julgar não evoca apenas um dever formal. Ademais, a decisão deve vir delimitada por tempo razoável e motivadamente. A mera aposição do “indefiro” não preenche esta função estatal. A Lei n. 9.784/99, no art. 48, refere-se, quanto ao dever de decidir, da seguinte forma: “A Administração tem o dever de

²²⁵ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 26.

explicitamente emitir decisão nos processos administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.” Além disso, a decisão deverá ser expedida no prazo de trinta dias a contar da protocolização, prorrogável por igual período expressamente motivada, segundo art. 49 da Lei.

A obrigação de decidir do julgador administrativo é indeclinável; para tanto, pode se servir de todos os meios em direito admitidos com vistas à aplicação da lei ao caso em exame. Neste diapasão, revelam-se úteis as normas supletivas da hermenêutica, a lembrar, do art. 126 do CPC que não afasta o dever de julgar nem no caso de lacuna ou obscuridade da lei, devendo o julgador, na hipótese, recorrer à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito. Outra fonte supletiva de interpretação que poderia ser utilizada é a Lei de Introdução ao Código Civil – LICC, principalmente, quanto aos arts. 3º, 4º, 5º, entre outros.

Com efeito, nenhuma perplexidade servirá de justificativa para a omissão da decisão. “Sirva-se o agente competente de tudo que no processo se contém, e acaso insuficiente essa faina, nem mesmo assim lhe será dado cruzar os braços”²²⁶, adiando indefinidamente a sua responsabilidade em emitir um juízo de valor.

6.2. Estrutura da Decisão

A decisão administrativa se estrutura de forma análoga à judicial, ou seja, com a similaridade imposta pelo art. 458 do CPC: relatório, fundamentação e a parte dispositiva. A tripartição do julgado se assemelha ao próprio raciocínio humano, a saber: na primeira parte se introduz o assunto e se traça os seus contornos fáticos; no segundo momento, justifica-se o entendimento acerca do caso concreto, já indicando para uma solução; e, por último, profere-se a emissão do mandamento ou decisão.

Além disso, o Decreto n. 70.235/72 descreveu minuciosamente os pontos que deverão ser tocados pela decisão administrativa, como segue: “Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infrações e notificações de lançamento objeto de processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.”

²²⁶ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 151.

Não obstante a descrição do dispositivo supra traga algo mais que o tradicional relatório, fundamentação e dispositivo, todavia os acréscimos não são substanciais, pois tratam da ordem de intimação e dos pontos levantados pela defesa, que deverão ser mencionados expressamente. Quanto a este último, é apenas um lembrete relacionado ao dever de se decidir tudo que for suscitado.

O ato de decisão ou julgamento encerra um juízo de concreção ou de subsunção, isto é, trata-se do enlace entre a norma jurídica abstrata e o caso concreto que lhe é submetido a julgamento. “Tendo-se em conta esta operação lógica de concreção da norma, para determinar sua aplicação ao caso concreto, costuma-se dizer que toda sentença corresponde a um silogismo, do qual a *premissa maior* seria a lei; os fatos e circunstâncias do caso concreto, a *premissa menor*; sendo a *conclusão* do silogismo representada pelo denominado dispositivo da sentença, que é realmente a parte decisória do julgado.”²²⁷

Esclarecidos os tópicos essenciais, que deverão constar da decisão, passa-se a analisar cada um deles como segue.

6.2.1. Relatório

O relatório é o resumo do processo. Localiza-se como a primeira parte da decisão e traça todos os acontecimentos ocorridos durante a marcha do processo. O Decreto n. 70.235/72, no art. 31., refere-se a este tópico pelas expressões *relatório resumido do processo*.

O relatório nada mais é do que a introdução e delimitação de todos os fatos e atos jurídicos, relevantes à decisão final. A razão do relatório, além de esclarecer a qualquer pessoa que se depare com a decisão acerca do contexto, também frisa a necessidade do julgador em tomar ciência de todas as questões suscitadas no seu bojo. Do contrário, poderia se decidir por formas de chancela, aduzindo apenas o dispositivo legal e o comando a seguir.

O resumo do processo presume que o julgador leu e estudou os fatos e o direito envolvido para tomar a decisão. Assim, a constatação do relatório no julgado

²²⁷ BAPTISTA DA SILVA, Ovídio Araújo. *Ob. cit.*, p. 404.

segue preceito do Estado de Direito no tocante à responsabilidade do agente julgador em decidir. Ovídio Araújo Baptista da Silva indica a importância deste tópico:

Mesmo *relatório*, onde o juiz faz a simples descrição resumida das principais ocorrências verificadas no curso do processo, indicando o pedido formulado pelo autor e seus fundamentos, bem como as defesas opostas pelo réu; mesmo este relatório tem importância decisiva como porção do ato sentencial. Através dele é que as partes podem aferir se o julgador examinou com a devida atenção todas as peculiaridades da prova existente nos autos e a fundamentação jurídica com que cada litigante pretende demonstrar a procedência de suas alegações.²²⁸

O relatório é parte imprescindível na estrutura da decisão. A sua falta acarreta nulidade do julgado, pois se trata de um requisito formal, segundo o art. 31 do Decreto n. 70.235/72.

Apesar da função evocativa e limitadora da controvérsia, o relatório pode ser atacado autonomamente, eis que, se estiver mal elaborado, pré-dirige a parte dispositiva da decisão para terrenos equivocados, causando obscuridade e contradição do julgado. Regra geral, é claro que se ataca a parte dispositiva da decisão. Em muitos casos, porém, para se reverter equívocos, faz-se necessário postular a revisão dos pressupostos fáticos e jurídicos expostos na decisão, ou seja, investir contra o relatório.²²⁹

6.2.2. Motivação

A segunda etapa da decisão refere-se à motivação do julgado administrativo. A necessidade de justificar decorre também da manifestação do Estado de Direito, porque o mínimo que os cidadãos podem pretender é saber as razões pelas quais são tomadas as decisões que afetam a concessão, restrição ou modificação dos seus direitos.²³⁰

A CF/88 fez questão de registrar o dever de motivar as decisões judiciais ou administrativas, que se exteriorizassem no âmbito do Poder Judiciário, segundo art.

²²⁸ BAPTISTA DA SILVA, Ovídio Araújo. *Ob. cit.*, p. 405-6.

²²⁹ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 161.

²³⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, p. 69.

93, IX e X. Mesmo que não expresse na CF/88, o dever de motivar a decisão administrativa tem sido consenso na doutrina e jurisprudência por decorrência implícita. Ademais, a Lei n. 9.784/99, no art. 50, tratou expressamente de afastar qualquer dúvida, impondo o dever de motivar a decisão administrativa. Destarte, o contraditório e a ampla defesa só se configuram na motivação da decisão, pois é dado saber as razões sopesadas.

Os preceitos de fundamentação das decisões aplicadas ao Poder Judiciário no art. 93, IX e X, da CF/88 são aplicáveis também por analogia ao processo administrativo em geral. O Texto Constitucional trata, em regra, das normas descritivas e principiológicas. No entanto, quanto à motivação das decisões, a CF/88 insculpiu norma sancionadora no art. 93, IX. Assim, a falta de motivação é um vício tão grave que o legislador constituinte cominou a pena de nulidade da decisão.

Nelson Nery Júnior, em análise da motivação na sentença judicial, que se aplica *mutatis mutandis* ao julgado administrativo, esclarece o conteúdo deste postulado, *in verbis*:

A motivação da sentença pode ser analisada por vários aspectos, que vão desde a necessidade de comunicação judicial, exercício de lógica e atividade intelectual do juiz, até sua submissão, como ato processual, ao estado de direito e às garantias constitucionais estampadas no art. 5º., CF, trazendo conseqüentemente a exigência da imparcialidade do juiz, a publicidade das decisões judiciais, a legalidade da mesma decisão, passando pelo princípio constitucional da independência jurídica do magistrado, que pode decidir de acordo com sua livre convicção, desde que motive as razões de seu convencimento (*princípio do livre convencimento motivado*).²³¹

Além do mais, a motivação justifica-se como legitimação de uma técnica de decisão, compreendendo a Lógica, o Direito e a Lógica Jurídica. Esta técnica deve observar dois princípios: da congruência e da presunção racional do julgador. O princípio da congruência alude a uma harmonia que deve haver entre a decisão e a motivação, isto é, um liame de lógica tipo premissa/conseqüência. A congruência nada mais é do que a junção entre os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. “A esta atribuem o sentido de coerência lógica nas decisões e medidas administrativas, o sentido

²³¹ NERY JUNIOR, Nelson. *Ob. cit.*, p. 169-70.

de adequação de entre meios e fins. À proporcionalidade associam um sentido de amplitude ou intensidade nas medidas adotadas, sobretudo nas restritivas e sancionadoras.”²³²

Outro princípio que deve observar a motivação é o da presunção racional do julgador. A justificação não só deve refletir a convicção do julgador, enquanto raciocínio lógico utilizado para se chegar à conclusão, mas deve também revelar-se apta ao convencimento dos terceiros.²³³

Portanto, o conteúdo da motivação compreende todo um itinerário cognoscitivo e valorativo, com as seguintes etapas: “a) o enunciado das escolhas do julgador com relação: 1) à individuação das normas aplicáveis; 2) à análise dos fatos; 3) à sua qualificação jurídica; 4) às conseqüências jurídicas desta decorrentes; b) os nexos de implicação e coerência entre os enunciados.”²³⁴

Registre-se, desta forma, que a fundamentação do julgado tem implicação substancial e não meramente formal. O que quer dizer que a alusão ao tópico – fundamentos da decisão ou motivação - sem, contudo, exteriorizar os relevantes fatos e preceitos legais, que fazem decidir desta maneira, não conduz o preenchimento do requisito. Exemplos típicos desta prática expressam-se pelas locuções do tipo “presentes os pressupostos” ou “ausentes os pressupostos” e segue o comando. Assim, o caráter da motivação deve ser verificado no conteúdo da decisão.

De outra parte, a fundamentação não deve ser apreciada pela extensão, e sim pelo conteúdo que evoca. A jurisprudência tem entendido que a motivação sucinta, mas clara e precisamente indicado o silogismo decorrente não acarreta nulidade da decisão.²³⁵

O Decreto n. 70.235/72, no art. 31, salienta que a decisão, no processo administrativo tributário, deverá referir-se expressamente a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto de processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. A descrição individualizada de cada auto de infração e notificação de lançamento traz uma maior certeza aos interessados, pois se presume que todas as hipóteses de incidência tributária, suscitadas

²³² MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*, p. 153.

²³³ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 161.

²³⁴ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 130.

²³⁵ TRF 4ª Região, AMS 95.04.07785-4-RS, Rel. Juiz Otávio Pamplona, DJU 12.05.1999, Seção 2, p. 475.

nos autos, juntamente com a impugnação, serão analisadas detidamente e, assim, afastados ou acolhidos cada argumento. Portanto, extrai-se que o julgado no processo administrativo tributário deverá ser tópico, sem se furtar a qualquer detalhe requerido.

Neste ponto, insere-se, desde já, a discussão acerca de decisão de Conselho de Contribuinte que alega incompetência para apreciar arguições de inconstitucionalidade no processo administrativo tributário. Marçal Justen Filho é incisivo ao afirmar que de nada serviria a garantia do processo e da ampla defesa, se a autoridade julgadora pudesse ignorar os argumentos deduzidos por interessado. O que há é dever de decidir sobre todos os pleitos invocados. Não se admite rejeição implícita, por omissão ou silêncio, sob pena de macular o postulado do Estado de Direito.²³⁶

Enfim, a motivação não se faz necessária somente aos envolvidos, mas também tem a função de explicitar o caminho lógico-dedutivo, percorrido pelo julgador, para se chegar naquela decisão a quem quer que se dirija. Desta forma, verificar-se-á se estão atendidas todas as implicações do Estado de Direito, principalmente no que tange às garantias constitucionais.

6.2.3. Dispositivo

A última etapa da decisão no processo administrativo tributário se refere à parte dispositiva. O Decreto n. 70.235/72, no art. 31, trata da parte dispositiva enquanto conclusão da decisão. Assim, finda a motivação, segue-se o mandamento *stricto sensu* da decisão. É neste ponto que deverão ser resolvidas todas as questões processuais.

Depois de haver levantado todos os pontos do conflito sob exame, seja pelo Fisco ou Contribuinte, ou, ainda, por determinação do órgão julgador, enquanto busca a verdade material, se caminha para o desenrolar da decisão no sentido de conceder ou não o pedido da impugnação.

A elaboração da parte dispositiva desdobra-se em dois planos. Primeiro, de ordem intelectual, onde o julgador manifesta a interpretação que foi dada ao caso, á

²³⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p. 76.

luz das premissas e do sistema jurídico. Em segundo plano, o julgador emite declaração de vontade, expedindo uma ordem em nome da Administração-juiz.²³⁷

Assim, o órgão julgador, além de aduzir o suporte jurídico pertinente à solução, também emite uma interpretação pessoal, corroborada pelo Direito, enquanto conjunto de normas, princípios, doutrina e jurisprudência, acerca do caso trazido a lume.

Por derradeiro, depois de ter resumido todos os fatos e atos do processo, esclarecido sobre os fundamentos com base nos quais dará pela procedência ou não da pretensão, concluirá o julgador com um mandamento dirigido a todos os envolvidos.

6.3. Conteúdo da Decisão

A decisão, no processo administrativo tributário, deverá tocar em todos os pontos suscitados e necessários para o melhor desenrolar da lide, inclusive enquanto prescrição do art. 31 do Decreto n. 70.235/72. Portanto, o conteúdo da decisão poderá versar sobre desistência, renúncia, anulação e revogação dos atos administrativos, prescrição e decadência tributária, entre muitos outros temas levantados.

Questão que se impõe analisar é quanto à possibilidade da *reformatio in pejus*, isto é, a decisão final que agrava a situação do contribuinte. Neste caso, o julgamento administrativo substituirá o ato de lançamento ou auto de infração por outro mais severo.

Pela interpretação do art. 5º, LIV e LV, da CF/88 torna-se inaceitável a *reformatio in pejus*. Neste ínterim, Adilson Abreu Dallari e Sérgio Ferraz argumentam que pouco importa que leis a aceitem textualmente, pois a vedação é de ordem constitucional, ou seja, a tutela da ampla defesa conduz o interessado que se defenda e produza alegações sobre os fatos específicos que lhe são postos.²³⁸ Ver a posição agravada, ao fim da relação processual, fere diretamente o princípio da legalidade estrita, que toca o direito exacional, art. 150, I, da CF/88.

Ademais, no caso específico do direito tributário, existe um obstáculo maior à *reformatio in pejus*, pois se o contribuinte está adstrito ao pagamento do ato administrativo de lançamento ou de infração, então a decisão administrativa não poderá

²³⁷ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 163.

²³⁸ FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Ob. cit.*, p. 155.

substituir o ato exigido, em conteúdo diverso. Desta forma, o órgão julgador administrativo, quando decide, está investido na função jurisdicional, e, portanto, o conteúdo da decisão será no sentido de aceitar o lançamento ou auto de infração, rejeitando os artigos de impugnação e vice-versa.

A Administração-juiz não pode se substituir à Administração típica. Lembre-se, por analogia, a questão da impossibilidade da decisão judicial se substituir à Administração nos conteúdos de conveniência e oportunidade.

No tópico em questão, os fundamentos são os mesmos, com um agravante no caso do direito tributário, pois o ato administrativo exacional é privativo da autoridade administrativa competente, art. 142 do CTN. Portanto, não basta ser agente público da fiscalização; é preciso estar investido no poder de constituir o crédito. Assim, por exemplo, o Delegado da Receita Federal, investido nas funções da Delegacia especializada em julgamento, de acordo com a Lei n. 8.748/93, não tem atribuição de constituir o crédito tributário.

A proibição de agravar o lançamento ou auto de infração no processo administrativo tributário decorre da repartição das competências entre Administração ativa e judicante.²³⁹ Portanto, a *reformatio in pejus* não se coaduna, no processo administrativo tributário, com os princípios de garantia do contraditório e ampla defesa, agregado à competência privativa da autoridade fiscal em constituir o crédito tributário.

Superada esta questão, doutra parte, a importância do conteúdo da decisão se mostra ponto essencial ao trabalho no que tange a suscitação do controle de constitucionalidade ao caso sob julgamento. Todavia, referida questão merece espaço adequado para análise, que será objeto do capítulo seguinte.

²³⁹ RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 159.

**CAPÍTULO IV – FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA
CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO**

1. DELINEAMENTO DO TEMA. 2. EVOLUÇÃO DA FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE. 2.1. Experiência Americana. 2.2. Experiência Brasileira. 3. FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO JUDICIAL. 4. FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. 4.1. Direito de Suscitar a Questão de Inconstitucionalidade. 4.1.1. Direito ao Processo Administrativo Tributário Justo. 4.1.2. Direito à Plenitude da Jurisdição Administrativa. 4.1.3. Direito à Decisão Fundada na Constituição. 4.1.3.1. Princípio da Supremacia da Constituição. 4.1.3.2. Princípio da Constitucionalidade como Limite ao Princípio da Legalidade. 4.2. Considerações sobre os Aportes Doutrinários. 4.3. Considerações sobre os Aportes Jurisprudenciais.

1. DELINEAMENTO DO TEMA

O presente capítulo visa a tratar do cerne do trabalho, ou seja, da possibilidade dos julgadores administrativos se manifestarem sobre o controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, incidentalmente suscitado no bojo do processo administrativo tributário.

O controle ou fiscalização de constitucionalidade define-se como um mecanismo de defesa da Constituição frente a uma lei ou ato normativo contrário à norma maior.²⁴⁰ Portanto, o que se objetiva com o controle de constitucionalidade é a preservação da Lei Fundamental ante um determinado sistema jurídico. Por sistema jurídico entenda-se um sistema normativo aberto de regras e princípios²⁴¹, conforme explicita José Joaquim Gomes Canotilho:

Este ponto de partida carece de “descodificação”: (1) é um *sistema jurídico* porque é um sistema dinâmico de normas; (2) é um *sistema aberto* porque tem uma *estrutura dialógica* (Caliess), traduzida na disponibilidade e “capacidade de aprendizagem” das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da “verdade” e da “justiça”; (3) é um *sistema normativo*, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de *normas*; (4) é um *sistema de regras e princípios*, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de *princípios* como sob a sua forma de *regras*.²⁴²

Já a Constituição define-se como produto de forças de determinado povo que edifica as instituições políticas, declara e garante direitos e limita o poder.²⁴³ Assim, a Constituição é a Lei mais importante de um país. Abaixo dela há o exercício do poder constituído, que edita atos legislativos, com base e em consonância com esta Lei Fundamental.

O controle de constitucionalidade se justifica pelo princípio da supremacia das normas constitucionais, ou seja, a Constituição é a norma de maior

²⁴⁰ Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

²⁴¹ Conceito operacional proposto por adoção segundo CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 1085; PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41

²⁴² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 1085.

²⁴³ Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

valor. Assim, nenhuma outra norma infraconstitucional poderá infringir preceito insculpido na Constituição. Faz-se necessário pontuar que o controle de constitucionalidade existe em razão da hierarquia das normas, sem o que não haveria necessidade deste confronto, pois todas as normas teriam valor igual.

Clèmerson Merlin Clève reconhece que o discurso jurídico, formulado por Hans Kelsen acerca do escalonamento hierárquico das normas jurídicas, restou o mais completo; nem por isto importa na pronta adesão dos postulados formalistas kelsenianos. E complementa: “A supremacia da Constituição decorre menos de postulados teóricos e mais de uma concepção histórica progressivamente incorporada à consciência jurídica da civilização ocidental.”²⁴⁴

Para o referido autor, o escalonamento de normas jurídicas, tendo a Constituição como norma superior, afigura-se como assimilação da cultura jurídica ocidental, que forjou a compreensão de supremacia da Lei Fundamental. Nesta esteira, não passa de uma invenção aceita.²⁴⁵

Partindo-se deste conceito posto, o controle de constitucionalidade insere-se como uma válvula de escape do sistema jurídico, em que o fim é a manutenção de preceito, vontade ou consciência constitucionais. Este mecanismo só se legitima na busca da garantia dos direitos fundamentais, das instituições políticas e no limite do poder, em resumo, no conceito material de Constituição, conforme supramencionado.

A importância do mecanismo de controle de constitucionalidade se dessume das palavras de Paulo Bonavides: “Sem este controle, a supremacia da norma constitucional seria vã, frustrando-se assim a máxima vantagem que a Constituição rígida e limitativa de poderes oferece ao correto, harmônico e equilibrado funcionamento dos órgãos do Estado e sobretudo à garantia dos direitos enumerados na lei fundamental.”²⁴⁶

Cabe enfatizar que a fiscalização da constitucionalidade ganha relevo no sistema de Constituições rígidas, pois há a distinção do exercício do poder constituinte, que edifica a Constituição, e dos poderes constituídos, de competência limitada pela Constituição. Reside aí a supremacia das normas constitucionais.

²⁴⁴ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 25.

²⁴⁵ Conforme explicação da nota 14 in CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 25.

²⁴⁶ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 229.

Além disso, duas outras questões pendentes dizem respeito, quanto ao controle de constitucionalidade: a) o conteúdo do controle e b) o órgão incumbido de utilizar deste mecanismo.

O conteúdo do controle de constitucionalidade poderá ter um caráter formal ou material.

O caráter formal refere-se a um controle estritamente jurídico. É de feição técnica e analisa a observância das formas estatuidas, de qual órgão emanou a lei. O órgão controlador examina questões relativas, no entanto não são trazidos os conteúdos substanciais das decisões. É um mero acatamento das formalidades constitucionais.

Já o controle material refere-se a um pronunciamento acerca do conteúdo da norma. Acentua-se o caráter político deste controle. Não há espaço para uma análise meramente jurídica, pois se deve refletir sobre o conteúdo valorativo da norma. Ganha lugar neste controle a hermenêutica constitucional.

Ademais, a segunda questão pendente diz respeito ao órgão incumbido deste controle. Há um dissídio histórico dos povos em delegar esta função a órgão político ou jurídico.

Os sistemas que reconhecem o controle de constitucionalidade com efeito político conferem ao órgão exercitante papel de preeminência no Estado. Este órgão é distinto do Legislativo, Executivo e Judiciário. Modelo deste sistema é o francês, que delegou a referida função ao denominado Conselho Constitucional. O objetivo deste sistema é garantir a repartição constitucional das competências. Paulo Bonavides, ainda, distingue duas correntes no controle político: o controle prévio, que antecede a votação da lei; e o controle *a posteriori*, após a feitura da lei.²⁴⁷

De outra parte, há os sistemas em que o controle da constitucionalidade encontra-se delegado a um ou mais órgãos jurisdicionais. Problema que surge deste sistema diz respeito ao órgão que também poderá assumir uma posição eminentemente política, resultado natural do diálogo jurídico. O controle jurisdicional da constitucionalidade edificou-se de duas formas: uma, de controle pela via da ação ou fiscalização abstrata, e a outra, do controle em concreto, incidental ou pela via de exceção.

²⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 232.

A fiscalização abstrata da constitucionalidade pela via da ação caracteriza-se pelo teor agressivo e radical, pois, declarada a inconstitucionalidade, afasta-se a norma da ordem jurídica. O órgão competente para julgar esta ação poderá ser tanto um tribunal ordinário como uma corte especial, a exemplo dos tribunais constitucionais, dotados de jurisdição específica.²⁴⁸

Este controle afigura-se mais político que jurídico, voltado a resolver conflitos entre os poderes públicos. Exemplo clássico deste sistema é o austríaco. No Brasil, a CF/88 atribuiu ao Supremo Tribunal Federal a defesa da Lei Fundamental, em fiscalização abstrata, para processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade – ADIN, a ação declaratória de constitucionalidade – ADC e a arguição de descumprimento de preceito fundamental – ADPF, segundo art. 102, I, a), §1º., respectivamente. O processamento destas hipóteses está regulado pelas Leis n. 9.868/99 e n. 9.882/99.

Por derradeiro, resta o controle de constitucionalidade em concreto, difuso, incidental ou pela via de exceção, quando, dentro de uma ação levada ao Judiciário, suscita-se o incidente de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo. A possibilidade deste controle resulta de provocação das partes no caso em litígio e ao órgão judicial competirá acolher ou não a fundamentação da inconstitucionalidade. O efeito do pronunciamento limita-se a regular aquela situação processual, contudo não afastará do sistema jurídico a norma maculada pela inconstitucionalidade.

O modelo de controle de constitucionalidade em concreto nasceu nos Estados Unidos quando a Suprema Corte Americana, através de interpretação constitucional, afastou norma dizendo-a inconstitucional em aresto do caso *Marbury versus Madison*, da lavra do Juiz Marshall. A fiscalização concreta da constitucionalidade tem como fórmula clássica a experiência americana.

No Brasil, o controle de constitucionalidade em concreto espalha-se por todo e qualquer órgão jurisdicional, que pode deixar de aplicar norma inconstitucional ao caso sob exame. Este controle verifica-se como uma possibilidade concreta, atribuída ao Juízo Singular, passando por todos os Tribunais até atingir o Supremo Tribunal Federal, órgão de cúpula do Poder Judiciário.

²⁴⁸ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 239.

Para o presente estudo interessa comprovar que a suscitação do controle de constitucionalidade incidental decorre do regular desenvolvimento do processo administrativo tributário. Portanto, toda a experiência do controle difuso, seja alienígena ou pátria, poderá ser transportada ao órgão julgador do processo administrativo tributário. Assim, faz-se necessário rever os antecedentes históricos deste instituto.

2. EVOLUÇÃO DA FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE

Conforme já explicitado, o controle de constitucionalidade pode se dar pela fiscalização abstrata, no caso da lei ou ato normativo, em tese, ou pela fiscalização concreta, quando se realiza o controle no curso da lide. A primeira hipótese não merece destaque especial neste trabalho, pois não guarda relação com o tema em discussão já que se trata, no modelo brasileiro, de competência exclusiva do Poder Judiciário, segundo art. 102, I, a), § 1º, da CF/88.

Doutra parte, a hipótese em questão se baseia no modelo de controle difuso da constitucionalidade, que tem, na experiência do Judiciário americano, a sua fonte nascedoura. Assim, cabe buscar os antecedentes históricos deste modelo primeiro na experiência americana e, posteriormente, na incorporação do sistema de controle de constitucionalidade brasileiro.

2.1. Experiência Americana

A essência do modelo americano consiste na competência do Poder Judiciário em declarar nulo e írritos todo e qualquer ato normativo ou lei contrários à Constituição de forma difusa, ou seja, no curso da demanda, por qualquer juiz ou tribunal. Com efeito, quando a decisão é proveniente da Suprema Corte, órgão da cúpula do Judiciário americano, então ganha o efeito vinculante com supedâneo no princípio do *stare decisis*, eis que esta Corte pronuncia a última e definitiva palavra em questões constitucionais.²⁴⁹

²⁴⁹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 63.

A jurisprudência americana de interpretação constitucional forjou a incorporação do instituto do controle de constitucionalidade no corpo da Constituição, sem que expressamente houvesse qualquer referência a esta possibilidade. A técnica de controle dos atos normativos contrários à Lei Fundamental, na experiência americana, denominou-se de *judicial review*.

Acerca dos antecedentes históricos do controle judicial de constitucionalidade das leis, Mauro Cappelletti resgata duas experiências, de caráter meramente exemplificativo, relacionadas ao controle: a primeira, em Atenas e, a outra, extraída da concepção medieval do direito e da justiça na escola jusnaturalista.²⁵⁰ Além destes exemplos sem relação imediata com a experiência americana, cabe acrescentar um único precedente histórico, que inspirou diretamente a *judicial review*, a saber, a doutrina desenvolvida por Sir Edward Coke, na Inglaterra, antes da Revolução Gloriosa de 1688.²⁵¹

A doutrina de Lord Coke consistia na legitimidade dos juizes em negarem aplicação das leis locais das colônias americanas que ferissem disposição das leis da metrópole. “Então, estas Constituições amiúde expressamente dispunham que as Colônias podiam, certamente, aprovar suas próprias leis, mas sob a condição de que estas leis fossem ‘razoáveis’ e, como quer que seja, ‘não contrárias às leis do Reino da Inglaterra’”.²⁵²

Este raciocínio foi transferido à seara constitucional e, incorporado definitivamente à tradição jurídica americana, em 1803, com a decisão do *Chief Justice* John Marshall, no célebre caso *William Marbury versus James Madison*. A Constituição Federal dos Estados Unidos de 1787 não fazia menção ao controle de constitucionalidade como também não fazia nenhuma referência ao princípio da separação dos poderes. Isto, todavia, não foi obstáculo para que as reflexões históricas da Suprema Corte demonstrassem tais institutos.²⁵³

A Constituição Americana dispõe no seu art. VI, cláusula 2ª: “Esta Constituição e as leis dos Estados Unidos que se fizerem para aplicá-las serão a lei

²⁵⁰ CAPPELLETTI, Mauro. *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. [Il Controllo Giudiziario Di Costituzione Delle Leggi Nel Diritto Comparato]. Trad. Aroldo Plínio Gonçalves. 2. ed. reimpressão. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999, p. 49-57.

²⁵¹ CAPPELLETTI, Mauro. *Ob. cit.*, p. 57-9; CLÈVE, Clémerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 63-4.

²⁵² CAPPELLETTI, Mauro. *Ob. cit.*, p. 61.

²⁵³ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 237.

suprema do país; e os juizes em cada Estado a ela se vincularão (...)” ou conforme art. III, Seção 2, §1º.: “O poder judiciário se estende a todas as causas de direito ou de equidade, que terão sua fonte nesta Constituição, ou mais nas leis dos Estados Unidos e nos tratados celebrados debaixo de sua autoridade.”²⁵⁴ Com observância deste texto, John Marshall foi de importância fundamental e de profundo caráter inovador, pois fixou, de um lado, aquilo que restou conhecido como a supremacia da Constituição e, por outro lado, o poder e dever dos juizes de negar aplicação às leis contrárias à Constituição.²⁵⁵

Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández assinalam a importância da herança do constitucionalismo americano: “A técnica de atribuir à Constituição o valor normativo superior, imune às leis ordinárias e mais bem determinante da validade destas, valor superior judicialmente tutelado, é a mais importante criação, com o sistema federal, do constitucionalismo americano e sua grande inovação frente a tradição inglesa de que surgiu.”²⁵⁶

Assim, a sentença do Juiz John Marshall descobriu interpretativamente a *judicial review of legislation* com a seguinte argumentação: “Estando uma lei em antagonismo com a Constituição e a lei, e aplicando-se à espécie a Constituição e a lei, de modo que o tribunal haja de resolver a lide em conformidade com a lei, desatendendo a Constituição, ou de acordo com a Constituição rejeitando a lei, inevitável será eleger, dentre os preceitos opostos, o que dominará o assunto. Isto é da essência do dever judicial.”²⁵⁷

Da questão proposta por Marshall, conclui-se que não existe meio termo entre as alternativas. Logo, conclui o *Chief Justice* que a Constituição deve prevalecer neste embate, pois é norma superior e suprema, além do que não pode ser alterada pelas vias ordinárias, como ocorre com os atos legislativos infraconstitucionais.²⁵⁸ Desta interpretação constitucional decorre o nascimento do conceito de Constituição rígida, em oposição à flexível, em razão do procedimento especial de mudança da primeira, e

²⁵⁴ Conforme tradução de BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 237.

²⁵⁵ CAPPELLETTI, Mauro. *Ob. cit.*, p. 47.

²⁵⁶ ENTERRÍA, Eduardo García de. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. Trad. Arnaldo Setti. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 109.

²⁵⁷ BARBOSA, Ruy. *Os Actos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Capital Federal: Companhia Impressora, 1893, p. 52.

²⁵⁸ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 238.

também a concepção de supremacia da Constituição em relação à legislação ordinária.²⁵⁹

Depreende-se da experiência americana que o controle de constitucionalidade dos atos normativos foi inserido na Constituição Americana por meio de interpretação constitucional, ainda que não houvesse menção expressa no texto acerca desta possibilidade.

Com vistas a este fenômeno interpretativo, José Joaquim Gomes Canotilho classifica-o de *candidato positivo à inclusão no corpus da Constituição*.²⁶⁰ A Constituição pode ser distinguida em conceito material e formal. O conceito formal se expressa fidedignamente no texto da Constituição. Já o conceito material se extrai do conteúdo ou da essência da Lei Fundamental.²⁶¹ Neste compasso, o corpus, ou núcleo essencial de uma Constituição não é um dado, mas um problema a ser desvelado.

Assim, o corpus poderá ter três variantes: a) o corpus identifica-se com o texto, conceito formal de Constituição; b) o corpus vai além do texto, como é o caso da incorporação da *judicial review* à Constituição Americana; e c) o corpus é mais restrito do que o texto, suscitando problemas de exclusão de candidatos, como, por exemplo, na CF/88 em seu art. 242, §2º., que nada tem a ver com a essência da Norma Fundamental, *in verbis*: “O Colégio Pedro II, localizado na cidade do Rio de Janeiro, será mantido na órbita federal”²⁶².

Ante este fenômeno de inclusão de candidato positivo, a fiscalização judicial da constitucionalidade das leis pelos tribunais, ainda que não expressa na Constituição dos Estados Unidos, foi incorporada definitivamente ao corpus da Constituição através do método interpretativo.²⁶³

Em suma, a experiência americana contribui para se afirmar: a) a tendência das Constituições rígidas no mundo ocidental; b) a supremacia da Constituição; e c) a possibilidade do controle de constitucionalidade de ato normativo

²⁵⁹ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 228-38; CAPPELLETTI, Mauro. *Ob. cit.*, p. 46-8.

²⁶⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 1058-63.

²⁶¹ Remete-se a evolução discursiva acerca do conceito material de Constituição conforme relata BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, capítulo 2; e HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. [Die Normative Kraft Der Verfassung]. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

²⁶² Veja-se que esta disposição não tem qualquer relação com o núcleo essencial da Constituição e, portanto, não deveria estar localizado no texto da Lei Fundamental.

²⁶³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 1063.

contrário à Constituição; tudo isto, graças ao valoroso trabalho dos juizes americanos que souberam extrair do texto da Constituição de 1787 enunciados até hoje incontestáveis em favor dos direitos e garantias fundamentais do cidadão.

2.2. Experiência Brasileira

A incorporação da *judicial review* ao direito pátrio nasce com a República Brasileira. Até então, o poder moderador do Imperador atribuído pela Constituição Imperial de 1824 somado ao princípio da supremacia do Parlamento, na Inglaterra, e a concepção de lei enquanto expressão da vontade geral, em França, idéias que permeavam a cultura brasileira, estavam ao revés do controle de constitucionalidade das leis pelo Judiciário.²⁶⁴

Somente com o advento da Constituição Provisória da República de 1890 é que se descreveu, pela vez primeira, a possibilidade do Poder Judiciário deixar de aplicar lei que ferisse preceito constitucional. A Carta Constitucional de 1891 reproduziu o modelo da *judicial review*, quando, em seu art. 59, §1º, atribuiu competência ao Supremo Tribunal Federal para conhecer e julgar recurso interposto quando se questionar sobre a validade de leis ou atos de governos dos Estados em face da Constituição, ou das leis federais, e a decisão do tribunal do Estado que considerasse válidos estes atos, ou estas leis impugnadas.²⁶⁵

A recepção deste instituto pelo direito nacional se deve, principalmente, aos trabalhos de Ruy Barbosa que, fascinado pela experiência americana, fez questão de transportar esta conquista do constitucionalismo. Registre-se que a aplicação do controle difuso da constitucionalidade deve-se ao período liberal, de inspiração enraizadamente individualista que se vivia, em que a pedra-de-toque repousava na defesa e salvaguarda dos direitos individuais²⁶⁶. Portanto, lei ou ato normativo que maculasse direito fundamental, resguardado pela Constituição, não poderia ser aplicado; eis aí o argumento para se acolher o referido instituto.

Não bastassem todas estas previsões de controle já suscitadas, resta enfatizar que o desenvolvimento do instituto da *judicial review*, no Brasil, ganhou

²⁶⁴ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 80-1.

²⁶⁵ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 256; CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 83.

²⁶⁶ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 254-55.

expressão com a instituição da Justiça Federal, conforme assinala Paulo Bonavides: “A organização da Justiça Federal, mediante a Lei 221 de 20 de novembro de 1894, tem sido apontada por vários constitucionalistas como um importante passo dado em nosso sistema para a concretização ou implantação de um controle de constitucionalidade. Com efeito, determinava o §10, do art. 13 daquela lei, que os juízes e tribunais ‘deixarão de aplicar aos casos ocorrentes as leis manifestamente inconstitucionais’.”²⁶⁷

Ademais, durante todas as outras Constituições, seja de 1934, 1937, 1946, 1967, 1969²⁶⁸, até a de 1988, a fiscalização concreta da legitimidade das leis permaneceu quase que inalterada, com algumas exceções.

A primeira alteração refere-se à Constituição de 1934, que avançou significativamente no tema ao atribuir que a declaração de inconstitucionalidade de uma lei deveria ser tomada pela maioria absoluta dos votos dos tribunais e, que competia ao Senado Federal suspender a execução de lei ou ato normativo julgado inconstitucional.²⁶⁹

Outra exceção se faz quanto à Carta de 1937, que pretendeu atenuar a supremacia do Judiciário, quando previu que, se determinada lei julgada inconstitucional fosse necessária ao bem-estar do povo, a juízo do Presidente da República, então este enviaria a novo exame do Parlamento e, se aprovada por dois terços dos votos restaria ineficaz a decisão do tribunal.²⁷⁰ No entanto, a Carta Política de 1946 retornou ao sistema anterior.

A experiência brasileira acerca da fiscalização concreta da constitucionalidade segue o modelo americano. Neste compasso, o controle difuso identifica-se mais com a tradição republicana do direito brasileiro, pela via da interpretação do Poder Judiciário, do que previsões normativas. A competência para conhecer de incidentes de inconstitucionalidade, afeta a qualquer Juiz ou Tribunal, reside na absorção de um princípio histórico agregada a concordância tácita do poder constituinte originário, razão pela qual não há vedação expressa deste controle.

²⁶⁷ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 256.

²⁶⁸ A opção do autor é pelo entendimento que a Emenda Constitucional n. 1 de 1969, que alterou a Constituição de 1967, trata-se de verdadeira Constituição.

²⁶⁹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Controle de Constitucionalidade de Leis e Atos Normativos*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33.

²⁷⁰ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 86.

3. FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO JUDICIAL

Como já visto, a tradição do controle de constitucionalidade em concreto, incidental, difuso ou pela via de exceção, no Brasil, se deve à experiência transplantada dos Estados Unidos. Cabe, agora, desvelar os elementos caracterizadores deste controle, ainda no âmbito do Poder Judiciário.

A fiscalização concreta da constitucionalidade se verifica quando, dentro de uma lide, há desconformidade entre o ato normativo, aplicado ao caso, e a Constituição. A solução do problema se dá quando comprovada esta inconstitucionalidade, pela não aplicação da lei ou ato normativo inconstitucional na decisão judicial.

Note-se que o foco da solução jurídica está na situação fática, colocada em juízo; assim, para se decidir segundo os preceitos constitucionais, faz-se necessário deixar de aplicar norma inconstitucional. A verificação da inconstitucionalidade não passa de uma questão prejudicial, que deverá ser analisada preliminarmente, conforme enfatiza Clèmerson Merlin Clève: “A questão de inconstitucionalidade não consubstancia objeto principal do processo, tal como ocorre na ação direta genérica; porém, a decisão do caso concreto exige a preliminar solução da invocada questão de inconstitucionalidade.”²⁷¹

O cerne da causa não é a declaração de inconstitucionalidade da norma suscitada, e sim, da solução adequada ao caso sob exame, conforme os ditames constitucionais. Portanto, constata-se que o não acatamento da norma maculada insere mais que faculdade um dever do órgão jurisdicional em decidir de acordo com a ordem constitucional posta.

Ademais, Luís Roberto Barroso esclarece os contornos da fiscalização concreta, *in verbis*:

²⁷¹ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 96.

O esquema delineado acima é amplo o suficiente para abrigar a atuação desenvolvida pelo Judiciário quando realiza o controle de constitucionalidade em via incidental. Isso porque, nessa forma de controle, que se faz de modo difuso, o juiz para solucionar um caso concreto que lhe é submetido, consistindo a apreciação da constitucionalidade ou não da norma em mera questão prejudicial, que vai subordinar logicamente a decisão a ser proferida. Mas o objeto da ação não é a pronúncia de inconstitucionalidade da norma, e sim a solução do conflito de interesses. A decisão opera efeito somente entre as partes do processo, e a questão da constitucionalidade não faz coisa julgada.²⁷²

O controle de constitucionalidade incidental, pela sua natureza, é o mais apto a prover a defesa do cidadão contra os atos normativos dos Poderes Públicos, pois, em toda demanda que se suscite controvérsia constitucional sobre lesão de direito fundamental, estará sempre aberta uma via recursal à parte ofendida.²⁷³ Ao contrário, sem o controle de constitucionalidade difuso, o lesado individualmente estaria adstrito a duas opções para afastar ato inconstitucional: primeira, através da fiscalização abstrata, que traz as dificuldades de interesse processual dos legitimados ativos, art. 103 da CF/88; e a segunda seria a hipótese de desobediência civil²⁷⁴, que também traz o problema das conseqüências jurídicas.

A fiscalização incidental da constitucionalidade pode se dar: a) pela via de defesa, ou seja, atitude passiva de quem, cobrado judicialmente acerca da norma, invoca questão prejudicial de inconstitucionalidade; ou b) assumindo uma posição ativa atacando desde logo o ato normativo, ofensivo a direito seu, com fundamento na inconstitucionalidade da norma. Nas duas hipóteses não há ataque frontal e direto ao ato normativo; almeja-se, apenas, a solução da questão constitucional na medida em que ela proporciona uma solução adequada à situação litigiosa submetida à apreciação. Assim, todos aqueles que integram a lide, na qualidade de partes, terceiros interessados, ou quando o Ministério Público officie no feito, poderão suscitar a questão de constitucionalidade.²⁷⁵

²⁷² BARROSO, Luís Roberto. *Ob. cit.*, p. 163.

²⁷³ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 255.

²⁷⁴ Por desobediência civil se entende “o direito de qualquer cidadão, individual ou colectivamente, de forma pública e não violenta, com fundamento em imperativos ético-políticos, poder realizar os pressupostos de uma norma de proibição, com a finalidade de protestar, de forma adequada e proporcional, contra uma grave injustiça”, conforme CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 315.

²⁷⁵ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 96-99.

Quanto à competência para se pronunciar acerca da inconstitucionalidade incidental, cabe a qualquer Juiz ou Tribunal, que seja competente para, em primeiro ou em grau de recurso, conhecer e julgar a causa originária. Portanto, a competência para resolver sobre a legitimidade constitucional das leis ou atos normativos será automaticamente daquele mesmo órgão judiciário que é competente para decidir o caso concreto em cujo seio a questão da inconstitucionalidade tenha surgido.²⁷⁶

Destarte, no que tange ao procedimento de suscitação de inconstitucionalidade não há norma específica sobre este processamento no primeiro grau de jurisdição. Desta forma, a questão será resolvida como qualquer outra prejudicial de mérito, ilegalidade, direito intemporal etc²⁷⁷. No entanto, quando esta questão se processar junto de Tribunal dever-se-á aplicar os arts. 480 a 482 do CPC além da matéria pertinente nos regimentos internos do Tribunal processante.

Por último, cabe apontar os efeitos da declaração incidental de inconstitucionalidade no caso sob exame. Primeiro, resta enfatizar que a decisão do órgão jurisdicional acerca da inconstitucionalidade da norma ventilada não conduz ao afastamento da mesma do sistema jurídico. Portanto, a norma não aplicada, não produz os efeitos jurídicos em determinado caso; todavia, produzirá seus efeitos jurídicos normais em todas as outras situações fáticas. Para se ter o mesmo resultado, faz-se necessário novo proferimento judicial. Assim, o primeiro efeito jurídico da decisão é regular a situação *inter partes*.

Além disso, a declaração incidental de inconstitucionalidade não produz a força da coisa julgada, eis que a sua eficácia é meramente intraprocessual. Isto decorre do disposto no art. 469, III, do CPC, que aduz que a apreciação de questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo, não faz coisa julgada, pois esta só se verifica quanto à parte dispositiva da decisão, e não sobre os motivos ou sobre a questão prejudicial.²⁷⁸

Somente em uma única hipótese a solução de prejudicial torna-se idônea para adquirir a autoridade de coisa julgada, a saber: quando se tratar de objeto da ação declaratória incidente, segundo arts. 5º. e 470 do CPC. Contudo, apenas se admite para

²⁷⁶ CAPPELLETTI, Mauro. *Ob. cit.*, p. 103.

²⁷⁷ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 105.

²⁷⁸ BARROSO, Luís Roberto. *Ob. cit.*, p. 163; CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 113.

a declaração da existência ou inexistência de relação jurídica, jamais para a da constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei ou de outro ato normativo.²⁷⁹

4. FISCALIZAÇÃO CONCRETA DA CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Após a análise do controle de constitucionalidade em concreto na tradição do processo judicial brasileiro, impõe-se a discussão da fiscalização incidental na seara administrativa como hipótese do presente trabalho.

A doutrina brasileira se divide acerca da possibilidade deste incidente no processo administrativo tributário. Assim, com vistas à defesa da fiscalização concreta da constitucionalidade na seara administrativo-tributária, buscou-se estabelecer os princípios fundantes que justificariam a adoção desta tese. Em seguida, como não se poderia furtar, colacionou-se os argumentos trazidos por cada corrente no acolhimento ou não deste controle, inclusive com interpretação dos Tribunais Administrativos.

4.1. Direito de Suscitar a Questão de Inconstitucionalidade

No direito brasileiro, não existe um processo constitucional em que o lesado por ato do Poder Público possa apelar diretamente a um Tribunal Constitucional²⁸⁰. Desta forma, a única possibilidade de o prejudicado afastar a inconstitucionalidade sofrida é através da suscitação incidental em qualquer processo.

O direito de suscitação da questão de inconstitucionalidade afigura-se prática sacramentada no processo judicial, principalmente, em face dos postulados do *due process* e da *judicial review*, conforme supramencionado. Ademais, este incidente também se opera dentro do processo administrativo, pois guarda natureza similar ao judicial, segundo descreve a CF/88 no seu art. 5º, LV.

²⁷⁹ BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *Ob. cit.*, p. 180.

²⁸⁰ Hipótese que viria a suprir esta deficiência estava previsto no projeto da Lei 9.882/99 que tratou de regular o processamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, art. 102, § 1º, da CF/88. No art. 2º. da Lei 9.882/99 além de figurar como legitimados ativos todos aqueles da ADIN, inciso I, também figurava a possibilidade de qualquer cidadão propor a Arguição, que foi vetado no inciso II.

Além disso, caminhar nesta perspectiva significa, através da fiscalização concreta da constitucionalidade, atingir o *standart* da justiça administrativa. A atenção a este postulado não está presente somente nas atividades do Judiciário, todavia permeia a atuação de todos os outros poderes na consecução do interesse público. O processo administrativo tributário exige a atuação administrativa com justiça, não só pelo contraditório e ampla defesa, vistos do ângulo do cidadão, mas também por propiciar o sopesamento dos vários interesses envolvidos.²⁸¹

A Administração Tributária, embora parte interessada nos conflitos de ordem fiscal, também representa o bem comum. Portanto, quando um agente público, vinculado à Administração Tributária, aplica as normas, não pode fazê-lo com vistas aos interesses parciais do órgão público, mas em obediência aos critérios de justiça, pois à Administração não é dado afastar-se dos preceitos de equidade, em benefício de lucro fazendário.²⁸²

Assim, o direito de suscitar a questão inconstitucional no processo administrativo tributário se manifesta como decorrência dos seguintes postulados: 1) de um processo justo; 2) da plenitude da jurisdição administrativa; e 3) da decisão fundada na Constituição.

4.1.1. Direito ao Processo Administrativo Tributário Justo

O direito a um processo administrativo tributário justo decorre da cláusula do *due process*, de tradição anglo-saxã, que resultou na prescrição do art. 5º., LIV, da CF/88.

José Joaquim Gomes Canotilho esclarece que este postulado se verifica pelo controle do caráter justo ou equitativo do processo, sob o aspecto extrínseco, segundo as condições particulares de cada caso, às dimensões materiais e processuais e, sob o ponto de vista intrínseco, a observância do catálogo dos direitos, liberdades e

²⁸¹ MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*, p. 66-7. MEDAUAR, Odete. *Conselho de Contribuintes*, 34.

²⁸² MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2. ed. revista, atualizada e aumentada. São Paulo: Dialética, 2002, p. 329.

garantias constitucionalmente consagrados e os direitos de natureza análoga, constantes de leis ou de convenções internacionais.²⁸³

Portanto, o processo só será justo se todas as questões necessárias para o melhor desenrolar da lide puderem ser suscitadas e apreciadas pelo juízo natural. Assim, toda a extensão dos princípios do contraditório e da ampla defesa é verificada como medida da justeza do processo.

No que tange à ampla defesa, o constituinte descreveu que ela se dá com os meios e recursos inerentes, conforme a CF/88, no art. 5º, LV. O leque fornecido à ampla defesa é o mais extenso possível, dentro da idoneidade do meio, sem qualquer limite constitucional às questões do processo administrativo, segundo verificado no Capítulo II, item 4.5.

O incidente de inconstitucionalidade é meio regular de defesa no processo judicial, conforme o art. 469, III, do CPC. Neste compasso, também não poderia deixar de ser forma idônea de defesa do interessado no processo administrativo tributário, principalmente, em razão de que a Lei Fundamental confere ao processo judicial e administrativo idênticas possibilidades, aliado ao fato da inexistência de limitação constitucional de qualquer ordem.

Neste diapasão, Odete Medauar esclarece a extensão da argumentação decorrente do princípio constitucional da defesa: “Cogitando-se de argumentação jurídica, nada obsta a invocação de inconstitucionalidade inclusive no processo administrativo tributário; isso porque, a Constituição norteia o exercício de todos os poderes estatais e, portanto, tais poderes devem zelar pelo seu cumprimento; por outro lado, o nosso sistema de controle de constitucionalidade apresenta-se predominantemente difuso, o que implica a atuação de todos os poderes na sua realização.”²⁸⁴ Portanto, direito à ampla defesa significa ilimitação de defesa. O interessado tem direito a invocar todos os argumentos que entender sejam os necessários e adequados a uma decisão favorável, inclusive arguições de inconstitucionalidade.²⁸⁵

Enfim, não paira dúvida que, se a verificação da compatibilidade entre a Constituição e o ato normativo instigado for questão prejudicial de mérito da causa,

²⁸³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 463.

²⁸⁴ MEDAUAR, Odete. As Garantias do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Administrativo Tributário. In: *IOB – Repertório de Jurisprudência – Caderno 1 – n. 21*. São Paulo: IOB, 1994, p. 429-30.

²⁸⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p.77.

então a análise desta se torna inarredável como meio eficaz e justo para a solução do conflito.

4.1.2. Direito à Plenitude da Jurisdição Administrativa

A CF/88 estabeleceu que a seara administrativa é uma das formas adequadas e legítimas para se resolver interesses conflituosos entre o administrado-contribuinte e a Administração Tributária. Em que pese o sistema jurídico brasileiro adotar o princípio da jurisdição única, conforme art. 5º, XXXV, da CF/88, que tem como marca essencial a definitividade da decisão judicial, ainda assim pode-se pensar em jurisdição administrativa, no Brasil, conforme anotado no Capítulo III, item 4, como forma de pacificação social, que é a essência do conceito de jurisdição.²⁸⁶

Assim, se o âmbito administrativo afigura-se como uma possibilidade constitucionalmente assegurada ao cidadão, enquanto garantia fundamental, então a plenitude de jurisdição administrativa torna-se uma decorrência necessária pelo princípio do paralelismo das formas. Se na jurisdição judicial a fiscalização concreta da constitucionalidade é uma hipótese inafastável, se conclui, pelo princípio do paralelismo, que a jurisdição administrativa também o acolhe. Agregado a isto tem-se que, como se trata de garantia fundamental - a plenitude da jurisdição administrativa, interpreta-se extensivamente, pois tudo que é vedado consta expressamente do Texto Constitucional.

Marçal Justen Filho lembra que a CF/88 não introduziu o monopólio do Poder Judiciário como único defensor da Lei Fundamental. Em nenhum momento previu que apenas este Poder poderia conhecer do tema da constitucionalidade. Ao contrário, todos os cidadãos e os ocupantes de função pública têm o dever de cumprir a Constituição.²⁸⁷

Destarte, os preceitos constitucionais garantidores do acesso à justiça administrativa pretendem tornar claro que é sempre admitida a proteção jurisdicional

²⁸⁶ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Ob. cit.*, p. 28.

²⁸⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p. 72.

administrativa de direitos subjetivos, sem se limitar esta proteção à adoção de meios específicos ou a restrições de matérias.²⁸⁸

Por derradeiro, se não tivesse aplicabilidade do princípio da plenitude da jurisdição administrativa, então, ou haveria limitação constitucional ou não teria razão de se instituir esta forma de justiça.

4.1.3. Direito à Decisão Fundada na Constituição

O direito de acesso à jurisdição administrativa impõe uma decisão conforme todo o sistema jurídico posto, inclusive, com observação da norma maior que é a Constituição. Com efeito, não equivale necessariamente a uma decisão favorável, basta que esteja de acordo com a Lei Fundamental.

A alegação de que o julgador administrativo deve se restringir à análise das questões infraconstitucionais implica aceitar que a decisão final deverá estar em consonância com pareceres, instruções, portarias, regulamentos e com a legislação ordinária e complementar pertinente; no entanto, sem correspondência necessária à Constituição. Realmente a incongruência da afirmação esbarra no grotesco.

O direito a uma decisão fundada na Constituição determina um trabalho hermenêutico de subsunção do fato à hipótese normativa tudo em confronto ao Texto Constitucional. Portanto, o direito de ver uma decisão baseada na Lei Fundamental equivale antes de tudo ao direito de interpretação constitucional.

A decisão é um ato de vontade da autoridade julgadora, desenvolvida com supedâneo no ordenamento jurídico, cujo objetivo visa criar certeza e previsibilidade na relação sob exame.²⁸⁹ A atividade intelectual do julgador define-se como atividade de interpretação. Assim, se a decisão em foco é de natureza constitucional também o é a interpretação.

Paulo Bonavides salienta que o escopo da interpretação constitucional é acomodar a Constituição com a realidade a que ela serve de instrumento. A interpretação constitucional é, sem dúvida, aquela que se prende aos ordenamentos estatais dotados de Constituição rígida, em que o formalismo da produção jurídica, de

²⁸⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 472.

²⁸⁹ Conceito operacional proposto por composição, conforme PASOLD, Cesar Luiz. *Ob. cit.*, 41.

nível mais alto, sempre representou penhor de estabilidade do sistema e das instituições.²⁹⁰

Para que a decisão do processo administrativo tributário esteja em consonância com a aplicação e interpretação da Constituição, faz-se necessário explorar dois princípios de interpretação constitucional: 1) princípio da supremacia da Constituição; e 2) princípio da constitucionalidade como limite da legalidade.

4.1.3.1. Princípio da Supremacia da Constituição

O sistema jurídico brasileiro se assenta no princípio da supremacia da Constituição. Desta forma, a Lei Fundamental encontra-se no ápice da pirâmide normativa e todas as normas infraconstitucionais extraem o seu fundamento de validade do Texto Constitucional.

Por supremacia da Constituição deve-se entender que nenhum ato jurídico, inclusive quanto aos atos internacionais, que devam produzir efeitos em território nacional, e nenhuma manifestação de vontade podem subsistir validamente se forem incompatíveis com a Lei Fundamental.²⁹¹

A primazia da Constituição decorre das distinções entre poder constituinte e poder constituído, entre Constituições rígidas e flexíveis, e a herança americana, acerca da possibilidade do controle de constitucionalidade dos atos estatais, já referida acima.

O movimento do constitucionalismo fez emergir o conceito de poder constituinte como um poder que não sofre restrições na elaboração da Carta Política e tem no povo o seu titular. Já o poder constituído tem espectro delimitado e recebe seus fundamentos de validade da Constituição. Quanto à distinção entre Constituição rígida e flexível, diz-se que esta última tem processo de reforma coincidente com o modo de produção da legislação ordinária, inexistindo diferença formal entre as normas constitucionais e infraconstitucionais. E, que a rígida merece um processo especial de reforma, mais complexo que o da edição das leis infraconstitucionais.²⁹²

²⁹⁰ BONAVIDES, Paulo. *Ob. cit.*, p. 376.

²⁹¹ BARROSO, Luís Roberto. *Ob. cit.*, p. 150.

²⁹² BARROSO, Luís Roberto. *Ob. cit.*, p. 151-3.

O Estado de Direito brasileiro se qualifica como Estado Constitucional, pois a Constituição é a medida e forma da atividade normativa e dos poderes públicos. Neste espaço, a Lei Constitucional não é apenas, como sugeria a teoria tradicional do Estado de Direito, uma simples lei incluída no sistema. Todavia, trata-se de uma ordenação normativa fundamental, dotada de preeminência – supremacia da Constituição. É nesta supremacia normativa da Lei Constitucional que o primado do Estado de Direito encontra uma primeira e decisiva expressão.²⁹³

A possibilidade, portanto, de adequação de um caso concreto à Constituição, afastando, de outra parte, ato normativo incompatível com esta norma superior, no âmbito do processo administrativo tributário, significa, também, técnica de atuação do princípio da supremacia da Constituição.

4.1.3.2. Princípio da Constitucionalidade como Limite ao Princípio da Legalidade

O princípio da constitucionalidade como limite ao princípio da legalidade decorre naturalmente da supremacia da Constituição. A Lei Fundamental estrutura-se em posição de superioridade hierárquica, relativamente às outras normas do ordenamento jurídico. Esta posição de superioridade implica na conformidade de todos os atos dos poderes públicos com a Constituição.²⁹⁴ Assim, o Texto Constitucional é a medida da legalidade.

O que se quer enfatizar é que a legalidade, entendida como observância estrita das normas infraconstitucionais, deve estar em consonância com a constitucionalidade, ou seja, atividade de irradiação constitucional sobre as normas inferiores. “É a doutrina da supremacia constitucional, que se expressa em uma ‘vinculação mais forte’: a Constituição vincula ao juiz mais fortemente que as leis, as quais só podem ser aplicadas se são conformes à Constituição.”²⁹⁵

Afirmar que o órgão julgador do processo administrativo tributário se restringe ao exame da legalidade significa ignorar os efeitos que a Constituição desenvolve sobre todas as normas. Ademais, a ninguém é dado desconhecer ou não levar em conta, nas suas atuações, as prescrições da Constituição. Com muito mais

²⁹³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 241.

²⁹⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 1074.

²⁹⁵ ENTERRÍA, Eduardo García de. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Ob. cit.*, p. 112.

razão não caberia à autoridade julgadora, que tem o dever de preservar a ordem constitucional, ignorá-la na solução da lide.

A mera invocação do princípio da legalidade, por si só não conduz a alguma solução, pois a legalidade se afirma como constitucionalidade, acima de tudo. Para o tema em discussão, se o ato normativo infraconstitucional contiver comando incompatível com a Constituição, então o princípio da legalidade imporá a prevalência da norma superior.²⁹⁶

Revedo as manifestações históricas, José Joaquim Gomes Canotilho relata que o caminho da hegemonia da legalidade fez surgir, em França, uma situação paradoxal. A supremacia da Constituição foi neutralizada pela primazia da lei. Assim, o Estado de Direito Francês qualificou-se como um Estado de Legalidade relativamente eficaz no cumprimento do princípio da legalidade por parte da Administração, mas incapaz de compreender o sentido da supremacia da Constituição.²⁹⁷

A Constituição possui força normativa própria, independente da normação infraconstitucional. Portanto, o processo administrativo tributário não pode ser utilizado como meio inidôneo para afastar os efeitos irradiados pela Constituição ante uma situação fática.

Ademais, com mais ênfase se deverá ter a observância da Constituição na hipótese de julgamento do processo administrativo tributário, eis que está em exame o direito tributário que, por sua vez, é delimitado pelo sistema constitucional tributário, insculpido na Norma Fundamental. Portanto, o desprezo por esta Norma corresponde à substituição do sistema de referência – sistema constitucional tributário, por um sistema legal tributário. É claro que tal hipótese suscita equívoco de interpretação.

O princípio da constitucionalidade como limite ao princípio da legalidade tem como função assegurar a constitucionalidade da interpretação da lei frente à situação fática.

Em resumo, no atual estágio do Estado de Direito brasileiro, o Estado Constitucional impõe que a Constituição seja tratada como a medida da legalidade. Assim, o controle da legalidade se expande para o controle da constitucionalidade dos atos normativos.

²⁹⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p. 71.

²⁹⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 92.

4.2. Considerações sobre os Aportes Doutrinários

Tanto a doutrina como a jurisprudência administrativa dividem-se no acolhimento ou não do controle de constitucionalidade *incidenter tantum*, no processo administrativo tributário, não obstante haja uma clara tendência pelo acolhimento.

A parcela mais restrita da doutrina entende que o julgador administrativo não dispõe de competência para apreciar incidente de constitucionalidade na lide administrativo-tributária. Vejam-se os fundamentos apontados.

Para Celso Antônio Bandeira de Mello, dar uma resposta a esta questão é primeiro resolver se cabe ao Executivo descumprir lei inconstitucional, conforme aduz:

Tema que apaixonava e que gera discordâncias muito radicais, é o de saber se pode ou não o Executivo descumprir lei inconstitucional. Dar uma resposta a esta questão é dar resposta àquilo que é o cerne do tema que me foi assinalado, que é o controle da constitucionalidade pelos tribunais administrativos. Se o Executivo pode descumprir lei inconstitucional, os tribunais administrativos, que são tribunais integrantes do Poder Executivo, podem fulminar condutas por inconstitucionais, controlar a constitucionalidade delas. Se inversamente considerar-se que não cabe ao Executivo descumprir lei inconstitucional, penso eu que a consequência é que os tribunais administrativos não poderão descumprir leis inconstitucionais ou considerar inconstitucionais determinadas leis.²⁹⁸

E responde:

A meu ver o Executivo não pode descumprir lei inconstitucional, e não pode fazê-lo porque o Executivo não tem o poder jurídico de expulsar uma norma do sistema, ele não a pode expelir do sistema. Ele pode expelir atos administrativos do sistema mas não pode expelir leis. E não apenas expelir; o juízo que o Executivo faz a respeito de uma lei é irrelevante para fins de sua não aplicação.²⁹⁹

Note-se que Celso Antonio Bandeira de Mello, para responder a questão, elabora um silogismo onde a premissa trata da possibilidade de o Executivo descumprir

²⁹⁸ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário (Conferência no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário). In: *Revista de Direito Tributário* n. 75. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 13.

²⁹⁹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário, p.15.

norma que julgue inconstitucional. Antes de se analisar o raciocínio empreendido pelo autor, cabe apontar que a premissa eleita não se identifica com a hipótese do presente trabalho. O descumprimento pelo Executivo de norma inconstitucional se situa no plano da atividade típica da Administração Pública, ou seja, Estado-Administração, enquanto que a fiscalização concreta da constitucionalidade pelo órgão julgador do processo administrativo tributário reside na função atípica de jurisdição da Administração, a saber, Estado-juiz. Portanto, ante os planos de atuações divergentes das duas condutas, não existe possibilidade de comparação entre a premissa e a hipótese do estudo.

Em que pesem estas considerações, mesmo assim enfrenta-se o problema eleito: cabe ao Executivo descumprir lei inconstitucional. A atividade administrativa típica gera como consequência normal a interpretação, pelos órgãos do Executivo, acerca da conformidade entre a Constituição e a situação posta. Com vista a esta prática, Luís Roberto Barroso, apoiado em levantamento doutrinário e jurisprudencial, admite, em casos excepcionais, o descumprimento de norma inconstitucional pelo Executivo. “Aliás, o Executivo, em certos casos, pode interpretar a Constituição até mesmo para divergir de interpretação que haja sido dada pelo Legislativo. É que a doutrina e a jurisprudência a ele têm reconhecido o poder de deixar de aplicar os atos legislativos que considere inconstitucionais.”³⁰⁰

Quanto à premissa de Celso Antônio Bandeira de Mello há resposta afirmativa, amplamente sedimentada na doutrina e jurisprudência, que reconhece a possibilidade de o Executivo descumprir norma que se afigure manifestamente inconstitucional. Desta forma, com muito mais razão cabe a possibilidade de os órgãos julgadores administrativos, investidos na função atípica de jurisdição, se pronunciarem acerca de questões de constitucionalidade no processo administrativo tributário.

Além disso, Celso Antônio Bandeira de Mello prossegue na sua dedução:

Quando o Poder Legislativo edita uma regra de Direito, quando o Poder Legislativo produz uma lei, ele cumpre a sua função própria, aquela que lhe é pertinente, aquela que lhe é cometida pela Constituição. E ao Executivo cabe obedecer – a atividade administrativa é a atividade

³⁰⁰ Barroso, Luís Roberto. *Ob. cit.*, p. 111 e 116-7; Neste sentido: JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p. 71; e julgado do Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa: “Lei inconstitucional – Poder Executivo – Negativa de eficácia. O Poder Executivo deve negar execução a ato normativo que lhe pareça inconstitucional.” Em STJ, Resp 23.121/92-GO, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 08.11.1993, p. 23521.

sublegal e infralegal é a atividade de subordinação à lei. Isto é a atividade administrativa. Não é a atividade julgar a lei; nem nós aqui presentes, nem o Executivo – o que disso não difere de nós – tem o poder de retirar a força jurídica de uma regra posta pelo órgão que estava qualificado pelo direito positivo como sendo hábil para colocar esta regra, para ditar esta regra. (...)

Não há nenhum dispositivo da Constituição que diga que o Executivo tem a qualificação jurídica para discriminar normas produzidas pelo Poder Legislativo.³⁰¹

Segundo os conceitos traçados no Capítulo III, acerca da distinção entre a Administração Tributária típica e atípica, impõe-se refutar a tese esplanada, afirmando que as considerações quanto à atividade da Administração típica se enquadram no raciocínio defendido. Todavia, no que tange ao órgão julgador da Administração atípica, a função não se reduz a mera aplicação da lei ao caso concreto. Vai além. É mister que o julgador dê uma solução ao caso sob exame, segundo os preceitos constitucionais e as alegações dos interessados. É a manifestação mais completa da função jurisdicional.

Ademais, na fiscalização concreta da constitucionalidade, o julgador não retira a força jurídica da norma inconstitucional como referido. Na verdade, o controle incidental diz respeito tão-somente a não aplicação do ato normativo inconstitucional, com vistas a melhor solução do conflito posto. Não há ataque frontal da norma, pois esta não é o objeto principal da lide. Portanto, a qualificação de inconstitucionalidade da norma pode vir inclusive implícita³⁰², bastando a não aplicação, pois ao julgador compete dar uma solução ao problema suscitado.

Por último, afirma Celso Antônio Bandeira de Mello que não existe qualquer dispositivo constitucional afirmando que cabe ao Executivo discriminar normas produzidas pelo Legislativo. Realmente, há que se concordar com tal afirmação, pois inexistente esta prescrição. De outra parte, também há que se lembrar que inexistente norma constitucional prevendo a possibilidade da *judicial review* no processo judicial e nem por isso se afasta este controle. Portanto, se a fiscalização concreta da constitucionalidade no processo judicial é uma conquista da interpretação constitucional e os processos judicial e administrativo são colocados em igualdade de meios e recursos, conforme determina a CF/88 no art. 5º, LV, então resta concluir que o

³⁰¹ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário, p. 16-7.

³⁰² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 925.

controle incidental da constitucionalidade se estende também ao processo administrativo.

Faz-se necessário, também, desmistificar a fórmula de que o Executivo aplica a lei de ofício sem qualquer conteúdo valorativo. Tanto quanto o Judiciário, o Executivo desenvolve atividade de interpretação e aplicação do Direito, guiado pelos preceitos constitucionais.³⁰³

Não bastasse a impropriedade comprovada de todos estes fundamentos, suscitados pela doutrina e parte da jurisprudência administrativa, o que será visto posteriormente, mesmo assim, o Ministro da Fazenda fez expedir, recentemente, a Portaria n. 103, de 23 de abril de 2002, que veda expressamente a fiscalização concreta da constitucionalidade na apreciação dos recursos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, órgão vinculado aos Conselhos de Contribuintes, *in verbis*:

Art. 22A. No julgamento de recurso voluntário, de ofício ou especial, fica vedado à Câmara Superior de Recursos Fiscais afastar a aplicação, em virtude de inconstitucionalidade, de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, em vigor.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato;

II – objeto de decisão proferida em caso concreto cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República;

III – que embasem a exigência de crédito tributário:

a) cuja constituição tenha sido dispensada por ato do Secretário da Receita Federal; ou

b) objeto de determinação, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de desistência de ação de execução fiscal.

No que interessa ao presente trabalho o art.22A, *caput*, da Portaria MF n. 103 vedou expressamente a possibilidade do controle de constitucionalidade, pela via incidental, no processo administrativo tributário, em âmbito federal. Quanto às exceções tratadas pelo parágrafo único do art. 22A, o inciso I nada mais explicita do que o

³⁰³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p. 73.

próprio efeito *erga omnes* das decisões de inconstitucionalidades no atual modelo brasileiro.

Quanto aos incisos II e III, a apreciação da inconstitucionalidade se dará segundo entendimento e autorização do Presidente da República, Secretário da Receita Federal ou Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Portanto, o órgão julgador do processo administrativo tributário federal estará limitado no espectro de apreciação do conflito de interesse posto, e se na causa houver necessidade de se declarar incidentalmente a inconstitucionalidade de determinada norma, isto só ocorrerá após a autorização de um dos três legitimados. Veja-se que a referida Portaria nada mais fez do que restringir a competência jurisdicional do órgão julgador, maculando, por conseguinte, os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, externados pela Constituição.

Neste caminho, James Marins denuncia que o Anteprojeto de Código de Processo Administrativo-Tributário, elaborado por membros do quadro de Auditores Fiscais da Secretaria da Receita Federal e colaboradores, ao criar e disciplinar a competência do Tribunal Administrativo Tributário – TAT, retirou-lhe, por diversas formas, a possibilidade de os julgadores pronunciarem-se sobre inconstitucionalidade e ilegalidade da norma tributária.³⁰⁴

Em que pesem todos estes argumentos, já refutados, e a tendência da Administração Tributária federal em vedar a possibilidade de os órgãos julgadores do processo administrativo tributário realizarem a fiscalização concreta da constitucionalidade, ainda assim é de todo louvável apontar o equívoco deste posicionamento sob o aspecto da natureza do processo administrativo e do órgão julgador.

Em contraposição ao supramencionado, emerge outra corrente, muito mais sólida, que sustenta a imbricação lógica entre a fiscalização concreta da constitucionalidade e o processo administrativo tributário.

O ponto de partida desta dedução inaugura-se na questão de se saber qual é a função desenvolvida pelo contencioso administrativo. Segundo o capítulo III, item 3 – Funções do Estado, restou demonstrado que a função destes órgãos julgadores se

³⁰⁴ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, p. 323.

manifesta como atividade de jurisdição, pois têm o dever de proferir o direito no caso em análise.

A distinção empreendida pelo Capítulo III, acerca de função típica e atípica da Administração Tributária, torna-se pedra-de-toque para a conclusão do trabalho. Neste rumo, Wagner Balera elucida a extensão da função administrativa de controle:

Ora, dentro desse sistema existe uma função administrativa. É uma parte da função administrativa é a função administrativa de controle – função administrativa de controle que o Estado exerce na ordem tributária, desde o início do procedimento de apuração do fato impositivo para a incidência. Todo o procedimento é regido, todo ele é controlado com base na diretriz da legalidade. Diretriz da legalidade quer dizer diretriz da legalidade conforme, obviamente, com a Constituição.

Então, a função administrativa de controle tem uma peculiaridade: ela difere da função da administração ativa, que é a da tributação. A função administrativa de controle que é exercida pelos tribunais administrativos é uma espécie de atividade jurídico-jurisdicional, embora não seja judiciária.

Carnelutti já dizia que o fenômeno processual não é um fenômeno exclusivamente do Poder Judiciário. Ora, para que não houvesse dúvida nenhuma sobre a natureza específica da função de controle, a Constituição de 1988 fez questão absoluta de erigir o processo administrativo à categoria constitucional.(...)

A função atípica do Tribunal Administrativo é uma função de dizer o Direito, de solucionar o litígio, pôr as coisas no seu devido lugar. É verdade, trata-se de uma atribuição como que anômala da Administração, mas que nas funções de Estado, naquele arcabouço, desenhado por Montesquieu, comportaria uma definição em compartimentos estanques. Creio que ninguém mais sustenta essa posição.³⁰⁵

Registre-se que a explanação de Wagner Balera merece todos os aplausos, pois afasta, de vez, todos os equívocos sustentados por aqueles que não esclarecem com rigor qual é a verdadeira função ou atividade do contencioso administrativo.

No entanto, ao discurso de Wagner Balera cabe apenas um reparo, no que diz respeito à tese de Montesquieu sobre o mito da tripartição do poder. A mesma

³⁰⁵ BALERA, Wagner. Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos (Debate ocorrido no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Mesa de debates “G”). In: *Revista de Direito Tributário n. 75*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 155-7.

opinião é seguida por muitos outros doutrinadores³⁰⁶. James Marins classifica as lições de Montesquieu de “pureza conceitual”, sem ter em conta peculiaridades hodiernas: “A premissa teórica da existência de um Poder Executivo atrofiado, limitado a funções de administração e execução, sem quaisquer funções de cunho jurisdicional, em verdade, representa concepção que discrepa de nossa própria realidade”³⁰⁷ ante a possibilidade de uma jurisdição administrativa como se deduz da CF/88 no seu art. 5º, LV.

Não só a cultura jurídica nacional como também de todo mundo ocidental criou um mito acerca da separação dos poderes impondo à Montesquieu uma visão estanque sobre as funções de legislar, executar as leis e julgar os conflitos. Todavia, como já se sustentou no Capítulo III, item 2, Montesquieu jamais defendeu a separação absoluta entre as funções públicas. Ao revés, os escritos do filósofo francês indicam que ele acreditava numa perfeita imbricação entre as potências (ou funções).³⁰⁸

Sendo assim, o princípio da separação dos poderes no olhar de Montesquieu está mais vivo do que nunca e perfeitamente aplicável à tese das funções típicas e atípicas desenvolvidas em cada poder. Portanto, a doutrina de Montesquieu é mais uma solução do que obstáculo à fiscalização concreta da constitucionalidade no processo administrativo tributário.

Voltando-se aos fundamentos doutrinários que sustentam a possibilidade do controle de constitucionalidade incidental nos julgamentos administrativo-tributários, transcreve-se, a seguir, as lições de Lucia Valle Figueiredo se referindo a preciosos votos do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT de São Paulo, que serão vistos a *posteriori*:

Realmente os argumentos são ponderabilíssimos no sentido de que, na verdade, não há como os Conselhos, exercendo função que não é a tipicamente administrativa, mas absolutamente atípica, não possam examinar essas questões.

Portanto, manifestei-me no que tange à possibilidade de os Conselhos, exercendo função administrativa não típica, analisarem a constitucionalidade – e, creio ser essa possibilidade decorrente da definição constitucional do processo administrativo, que, nesse particular está diferenciado da função administrativa típica da Administração.

³⁰⁶ Neste sentido JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p. 68-71; e RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 146.

³⁰⁷ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, p. 326.

³⁰⁸ MONTESQUIEU. *Ob. cit.*, p. 180; SABINE, George. *Ob. cit.*, p. 551; e ALTHUSSER, Louis. *Ob. cit.*, p. 132.

Obviamente, como já disse, os contenciosos administrativos não farão em controle concentrado de constitucionalidade, mas, sim, premidos pelo texto constitucional que afirma serem o contraditório e a ampla defesa inerentes ao processo administrativo.³⁰⁹

De outro passo, cabe avançar no próprio conteúdo do controle da constitucionalidade pelo julgador administrativo. Celso Antônio Bandeira de Mello, em não aceitando esta tese, aduz que o controle realizado pelo contencioso administrativo se limita na verificação, tão-somente, da legalidade, como decorrência da subordinação hierárquica.³¹⁰

Marçal Justen Filho salienta que o argumento da subordinação legal não exonera a responsabilidade pessoal do agente, em caso de infringência de valores constitucionais essenciais. Todo agente público tem o dever de concretizar os valores fundamentais, recusando, se for o único meio, o cumprimento das normas inconstitucionais.³¹¹

Osiris de Azevedo Lopes Neto defende um controle de maior amplitude. “Nessa separação das funções dentro da Administração já poderíamos pensar em órgão que ultrapassaria os limites da estrita legalidade e poderia fazer um controle de hierarquia normativa, um controle inclusive de inconstitucionalidade das normas. (...) uma vez que a Administração organize esses seus tribunais administrativos, esses seus órgãos contenciosos, nós já teríamos a possibilidade, para um controle mais evoluído da legalidade dos atos, um controle inclusive de constitucionalidade.”³¹²

Seguindo a ampliação deste controle, já se defendeu, no item 4.1.3.2. deste Capítulo que o princípio da legalidade só tem sentido, no atual Estado Constitucional brasileiro, se englobar o exame da constitucionalidade.

Assim, a compatibilidade vertical resulta na impossibilidade de se aplicar as normas infraconstitucionais sem observância da Constituição. Se os órgãos

³⁰⁹ FIGUEIREDO, Lucia Valle. Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos (Debate ocorrido no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Mesa de debates “G”). In: *Revista de Direito Tributário n. 75*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 160.

³¹⁰ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário, p. 18.

³¹¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p. 77-8.

³¹² LOPES NETO, Osiris De Azevedo. Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos (Debate ocorrido no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Mesa de debates “G”). In: *Revista de Direito Tributário n. 75*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 153.

juizadores do processo administrativo tributário são competentes para analisar a conformidade do lançamento ou do auto de infração com as disposições legais, também o são para confrontá-los à Constituição.

Além do que, o princípio da compatibilidade vertical é mais presente em alguns ramos do direito que em outros. No caso em análise, o direito tributário é a matéria preponderante da análise do contencioso administrativo, sem excluir outros ramos. Desta forma, como se pode afastar o exame de constitucionalidade das questões propostas aos órgãos juizadores, se o direito tributário tem a sua estrutura assentada na CF/88? E mais, a Constituição, em regra, delinea a matéria a ser tributável, salvo os impostos do art. 154, I e II, e aponta às imunidades e todos os demais princípios que regulam o direito tributário.

Realmente, parece incongruente pensar que o julgamento do processo administrativo tributário se limite às normas ordinárias e, principalmente, infralegais, conforme aduz José Soares de Melo:

Os decisores de ambas instâncias administrativas (singulares e órgãos colegiados) têm que pautar suas decisões pela trilha da independência, com plena autonomia para decidir, partindo sempre dos princípios e diretrizes constitucionais, uma vez que a lei e a norma regulamentar devem retirar seus fundamentos de validade da Constituição. O julgamento decorre da interpretação das normas dentro de um sistemático contexto constitucional, não sendo admissível sustentar o apego (exclusivo ou preponderante) às regras de inferior hierarquia (regulamentos, portarias, instruções, pareceres normativos etc.).³¹³

De mais a mais, o controle da legalidade implica o da constitucionalidade. Neste sentido, Edvaldo Brito sustenta que, se o Conselho de Contribuinte for provocado no exame da legalidade ou constitucionalidade de um ato viciado, não somente pode, como deve anular o ato a pretexto de sua inconstitucionalidade ou de sua ilegalidade, pois, assim procedendo, estará exercendo a faculdade que a doutrina do Supremo Tribunal Federal reconheceu à Administração

³¹³ MELO, José Eduardo Soares de. A Decisão Administrativa, que não Conhece de Argumentos de Inconstitucionalidade da Exigência, Possibilita a sua Inscrição Válida na Dívida Ativa, Aparentadora da Execução Fiscal? In: ROCHA, Valdir De Oliveira (Coord). *Problemas de Processo Judicial Tributário – 3. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 258-9.

Pública em anular ou revogar os próprios atos quando eivados de tais efeitos.³¹⁴

Destarte, afastar a competência dos tribunais administrativos no sentido da fiscalização concreta da constitucionalidade importaria em desrespeito ao Estado Democrático de Direito e seus corolários processuais do devido processo legal, ampla defesa e do contraditório.

O juízo de cognição do julgador administrativo é o mesmo desempenhado pelos órgãos do Judiciário, segundo a prescrição constitucional do art. 5º, LV, pois ambos estão investidos na função de solucionar o conflito de interesses e dizer, enfim, o direito vigente ao caso sob exame.

Admitir o contrário equivale a aceitar o esvaziamento da função jurisdicional dos órgãos julgadores administrativos, com as conseqüentes restrições ao princípio absoluto de livre convencimento da autoridade julgadora.³¹⁵ Assim, a função atípica de jurisdição do contencioso administrativo se transformaria em função típica de mera chanceladora de atos administrativos por ventura eivados de inconstitucionalidade.

Além disso, toda e qualquer questão constitucional suscitada deve vir fundamentada na doutrina ou na jurisprudência. Se for na doutrina, pode resultar em algum dissenso, pois a Administração recusará acolhimento em razão de que não se trata de fonte formal do direito tributário, todavia, inafastável a sua contribuição para a evolução do sistema jurídico. Se a questão de inconstitucionalidade for invocada com base na jurisprudência, então as posições reticentes deverão ser atenuadas, em razão do seguinte: a jurisprudência administrativa é considerada como fonte do direito tributário, conforme art. 100, II, do CTN; e a jurisprudência dos Tribunais Superiores e, principalmente, do Supremo Tribunal Federal gozam de maior legitimidade.³¹⁶

Não se diga, portanto, que o instrumento da fiscalização concreta da constitucionalidade no processo administrativo tributário criará distorções entre as interpretações administrativas e judiciais, pois isto é inato ao próprio Judiciário. Ao

³¹⁴ BRITO, Edvaldo. A Decisão Administrativa, que não Conhece de Argumentos de Inconstitucionalidade da Exigência, Possibilita a sua Inscrição Válida na Dívida Ativa, Aparelhadora da Execução Fiscal? In: ROCHA, Valdir De Oliveira (Coord). *Problemas de Processo Judicial Tributário – 3. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 110-1.

³¹⁵ Neste sentido: GONÇALVES, Carlos. Processo Administrativo Tributário e Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos (Conferência proferida no XIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário). In: *Revista de Direito Tributário n. 75.* São Paulo: Malheiros, 1999, p. 276-7; e RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 148-9.

³¹⁶ BRITO, Edvaldo. *Ob. cit.*, p. 123.

revés, os tribunais administrativo-tributários podem contribuir na formação das decisões judiciais, eis que aqueles têm maiores possibilidades, em razão da especialização, de discutir com mais profundidade os embates envolvendo matéria tributária.³¹⁷

No entanto, em casos extremos, quando o interesse público tenha sido prejudicado por decisão maculada em erro, dolo, fraude, coação, entre outros vícios, a Administração Pública estará legitimada a socorrer-se do Judiciário para ver desconstituída a decisão administrativa viciada, segundo já defendeu este autor³¹⁸. Veja-se que a decisão administrativa, que aprecia argumentos de inconstitucionalidade, jamais ficará imune de reconsiderações na órbita judicial, é claro que nas hipóteses excepcionais de vício flagrante. No mais, se preserva o livre convencimento da autoridade julgadora e o efeito vinculante da decisão contra a Administração Pública.

É de se enfatizar, ainda, que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprovou Parecer PGFN/CRF n. 439/96, da lavra do Procurador Luiz Fernando Oliveira de Moraes, que entendeu a possibilidade do controle de constitucionalidade em concreto como objeto de apreciação dos Conselhos de Contribuintes, *in verbis*: “Por conseguinte, se à parte em processo administrativo não pode ser vedada a faculdade de invocar a inconstitucionalidade de lei obstativa de seu direito, tampouco se pode admitir que o juiz administrativo imponha a si próprio restrições à prerrogativa de apreciá-la ou permita que alguma autoridade superior o faça”.³¹⁹ No entanto, pelo visto, o referido parecer não vingou face os atos normativos infralegais, expedidos pela Secretaria da Receita Federal.

De outro passo, Ives Gandra da Silva Martins não poupa palavras para classificar a decisão de Conselho de Contribuintes, que se julga incompetente para decidir incidentes de constitucionalidade, como segue: “O conveniente entendimento de alguns julgadores administrativos, de que não devem examinar questões constitucionais, desclassifica-os, como agentes administrativos e como julgadores.”³²⁰

³¹⁷ MEDAUAR, Odete. Conselho de Contribuintes, p. 34.

³¹⁸ GRIESBACH, Carlos Fabricio. *Ob.cit.*, p. 02. Neste mesmo sentido: BRITO, Edvaldo. *Ob. cit.*, p. 115; e RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Ob. cit.*, p. 146.

³¹⁹ Parecer PGFN/CRF n. 439/96, da lavra do Procurador Luiz Fernando Oliveira de Moraes, *apud* MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*, p. 331.

³²⁰ MARTINS, Ives Gandra Da Silva. Aspectos do Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir De Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999, p. 87.

Portanto, com a supressão da mais alta função dos tribunais administrativos, a saber, verificação do fundamento de validade das normas, as autoridades julgadoras federais transformaram-se em meras chanceladoras dos atos administrativos expedidos pela Administração Tributária.

Por último, esclarece-se que a decisão administrativa, que não conhece dos argumentos de inconstitucionalidade oferecidos no processo administrativo tributário, terá como consequência a inscrição em dívida ativa de crédito ilegítimo.³²¹ Assim, esta seqüência equivocada de atos poderá trazer inclusive prejuízos à Fazenda Pública, que terá que arcar, nos embargos à execução fiscal, se o magistrado entender que se trata de cerceamento de defesa no processo administrativo, com as verbas sucumbenciais. Registre-se que, em última análise, a decisão, que enfrenta o incidente de inconstitucionalidade, se mostra legítima à constituição do crédito tributário.

4.3. Considerações sobre os Aportes Jurisprudenciais

Neste tópico cabe apontar que a discussão acerca da apreciação do incidente de inconstitucionalidade no processo administrativo tributário nasce como uma questão vivenciada na prática dos tribunais administrativos. A tese eleita não constitui apenas questão acadêmica, mas merece enorme importância para a solução das lides administrativo-tributárias. Portanto, faz-se necessário sopesar os posicionamentos dos tribunais administrativos acerca da matéria.

A jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes vem enfatizando que este órgão jurisdicional, vinculado à Administração Tributária federal, carece de competência para apreciar a inconstitucionalidade de uma norma, pois somente ao Poder Judiciário seria cometido realizar o controle constitucional dos atos normativos. Neste sentido, colaciona-se a ementa de acórdão julgado pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

NORMAS PROCESSUAIS. CONTROLE DE
CONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA.
AUSÊNCIA. Descabe às instâncias administrativas o controle de

³²¹ Neste sentido: BRITO, Edvaldo. *Ob. cit.*, p. 116; e MELO, José Eduardo Soares De. *Ob. cit.*, p. 265.

constitucionalidade de normas legais vigentes, vez que tal competência é exclusiva do Poder Judiciário.³²²

Noutro passo, a Câmara de Recursos Fiscais, órgão vinculado aos Conselhos de Contribuintes, ratifica os termos do acórdão supra, no entanto conclui em sentido oposto, como se verá do voto do relator:

Acrescenta a recorrente que “não é da competência dos Conselhos de Contribuintes a declaração de inconstitucionalidade de Decreto-lei ou quaisquer outros atos legislativos. De fato, só o Poder Judiciário é que pode, por via direta ou indireta, declarar tal inconstitucionalidade”. (...) Parece evidente que o Conselho tem bem claro que o controle da constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário (...). Tanto que em nenhuma decisão o Conselho pretendeu usurpar o monopólio do Poder Judiciário de controle jurisdicional, assegurado pelo art. 5º, inciso XXXV, da Constituição. Isso porque o Conselho jamais declarou a inconstitucionalidade de lei, que é função específica e exclusiva da maioria absoluta dos membros dos tribunais judiciais (art. 97 da CF).

Mas em alguns casos, o Conselho reconheceu que, em determinada situação concreta, a norma que deveria reger o nascimento da obrigação tributária estava eivada de algum vício que lhe retirava a eficácia, frente ao que dispõe o Sistema Constitucional Tributário. E, em função disso, o Conselho – no caso concreto – retirou-lhe a eficácia ou limitou a sua eficácia no tempo.³²³

Note-se, primeiro, que não há nexos entre a fundamentação e a conclusão relatada, porque, no corpo da decisão se argumenta sobre a incompetência do Conselho de Contribuintes em analisar o incidente de inconstitucionalidade e na conclusão, o relator, contraditoriamente, descreve que, em alguns casos, o mesmo Conselho já se manifestou pela inaplicação de determinada norma eivada de vício constitucional, ou seja, em outras palavras, o Conselheiro relata que o Conselho de Contribuintes realizou a fiscalização concreta da constitucionalidade, mesmo que dissimulada ou tácita.

Saliente-se que, neste modelo de controle o que importa é resolver o conflito de interesse posto com vistas aos ditames constitucionais. Conforme enfatiza José Joaquim Gomes Canotilho, não há necessidade de se declarar expressamente que

³²² 2º. Conselho de Contribuintes, 3ª. Turma, acórdão n. 230-07407, j. 20.06.2001. Neste sentido também acórdãos ns. 203-07671 e 203-07689.

³²³ Câmara Superior de Recursos Fiscais, acórdão n. CSRF/01-0866, Relator Conselheiro Antonio da Silva Cabral, DOU de 12.06.1990.

se está afastando norma inconstitucional; basta que a decisão não aplique efetivamente o ato normativo maculado.³²⁴

Voltando ao conteúdo da decisão supra, deduz-se que há um certo receio do julgador administrativo em realizar a fiscalização concreta como se tal decisão adentrasse a competência exclusiva do Judiciário. Realmente a CF/88 cometeu ao Judiciário o poder de dizer o direito em última e decisiva opinião, segundo princípio da jurisdição una, art. 5º, XXXV. No entanto, de outra parte, não vedou que qualquer outro poder, no exercício jurisdicional, se limitasse em certas questões, como é no incidente de constitucionalidade.³²⁵ Assim, a análise de questão prejudicial de constitucionalidade pelo Executivo ou Legislativo não invade a competência do Judiciário, pois o âmbito de atuação é distinto.

O acórdão CSRF/01-0866 afirma que somente o Judiciário pode, por via direta ou indireta, declarar a inconstitucionalidade de norma. Todavia, somente parte da afirmação é correta. O pronunciamento sobre controle de constitucionalidade, pela via direta ou da ação, está atribuído exclusivamente ao Poder Judiciário, pois seus efeitos são drásticos e importam afastamento da norma inconstitucional do sistema jurídico, art. 102, I, a, §1º, da CF/88.

De outro lado, o controle de constitucionalidade pela via indireta é atribuição pertinente a qualquer poder, desde que esteja investido na função jurisdicional. Ademais, o órgão jurisdicional, no exame incidental da constitucionalidade, não declara a norma inconstitucional, mas tão-somente deixa de aplicá-la à lide.

O Tribunal de Contas, que é órgão do Poder Legislativo, quando julga um caso concreto, pode afastar ato normativo eivado de vício inconstitucional. Portanto, o afastamento da norma inconstitucional resume-se na análise de uma prejudicial de mérito, que não fará coisa julgada nem perante o Tribunal, e o seu efeito exclusivo é intraprocessual. Esta possibilidade vem sedimentada na Súmula 347 do Supremo Tribunal Federal – STF, *in verbis*: “O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e atos do Poder Público.”

³²⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Ob. cit.*, p. 925.

³²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Ob. cit.*, p. 72.

Mutatis mutandis, aplicando-se a Súmula 347 do STF ao contencioso administrativo, ter-se-á que a este órgão jurisdicional administrativo também cabe a análise incidental da constitucionalidade de ato normativo, suscitado no bojo do processo.

Além disso, seguindo a argumentação do acórdão n. CSRF/01-0866, o relator defende que a declaração de inconstitucionalidade da norma é função específica e exclusiva da maioria absoluta dos membros dos tribunais judiciais, conforme art. 97 da CF/88. No que tange a atribuição exclusiva ao Judiciário acerca da fiscalização difusa da constitucionalidade, já ficou demonstrado que se trata de função afeta a qualquer poder que desenvolva a atividade jurisdicional.

Quanto á prescrição do art. 97 da CF/88, o princípio da reserva de plenário vincula apenas os tribunais do Poder Judiciário. Clèmerson Merlin Clève esclarece que esta reserva não se aplica aos órgãos judiciais colegiados de primeira instância, como era o caso das extintas Juntas de Conciliação e Julgamento da Justiça do Trabalho, e também não obriga o Tribunal de Contas, pois, com a expressão “tribunais” o constituinte pretendeu referir-se apenas aos órgãos colegiais do Judiciário.³²⁶

Neste diapasão, Fernando Whitaker da Cunha sustenta que “os Tribunais de Contas, por não serem órgãos do Judiciário, não realizam julgamentos de inconstitucionalidades, mas, sim, meros atos, inaplicando leis inconstitucionais, não estando sujeitos ao art. 97 da Carta, podendo, por isso mesmo, decidir por maioria simples.”³²⁷ Veja-se que o referido autor elucida com precisão a extensão do juízo incidental de constitucionalidade, pois, neste campo, nem os órgãos do Judiciário ou de qualquer outro poder, como no caso do Tribunal de Contas, ou de órgão do contencioso administrativo, realizam verdadeiros julgamentos de inconstitucionalidades. Tão-somente deixam de aplicar a lei ou ato normativo maculado, com supedâneo na Constituição, para dar a melhor solução ao caso sob exame.

Em posição diametralmente oposta, encontra-se a decisão SF n. 2713/95³²⁸ do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, órgão de segunda

³²⁶ CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Ob. cit.*, p. 103-5.

³²⁷ CUNHA, Fernando Whitaker da. *Direito Constitucional Do Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990, p. 309.

³²⁸ Boletim do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, ano XXIII, Edição Extra n. II, Fevereiro de 1996, SF n. 2713/95, Rel. Juiz Adermir Ramos da Silva, Câmaras Reunidas, Sessão em 30.05.1995, DOE de 25.07.1995.

instância do contencioso administrativo em matéria tributária do Estado de São Paulo. Não obstante, o presente trabalho tenha se guiado, em regra, pela colheita do processo administrativo tributário federal, neste momento cabe colacionar decisão paradigma do TIT/SP, que, além de acolher o controle incidental da constitucionalidade, também se qualifica como a decisão que abriu o debate do tema em âmbito nacional.

A questão de ordem analisada cingiu-se à competência do Tribunal de Impostos e Taxas, por qualquer de suas câmaras, para deixar de aplicar lei inconstitucional ou decreto ilegal em casos concretos.

O relator Juiz Adermir Ramos da Silva esclarece que a questão de ordem em debate remonta ao processo DRT-2- n. 8.772/71, julgado pela 3^a. Câmara do ICM, em sessão de 29.06.72, no qual restou assentada a opinião do Juiz Álvaro Reis Laranjeira, apoiado em Tito Rezende, no sentido de que os órgãos administrativos não podem negar aplicação a uma lei ou a um decreto, porque lhes pareça inconstitucional, em face da presunção de constitucionalidade do ato normativo.³²⁹

O relator do processo SF n. 2713/95 segue no seu voto trazendo ensinamentos de Gilberto Ulhoa Canto, para quem o tribunal administrativo não só pode, como deve apreciar matéria constitucional, pois a idéia de que o órgão administrativo, com função de julgar, não pode deixar de aplicar a lei que entenda inconstitucional gera um engano, a saber: aplicação do regulamento considerado contrário à lei, ou a portaria considerada contrária ao regulamento.³³⁰

Em seguida, frisa-se, também no voto do relator, o embasamento em Pontes de Miranda sobre os comentários do art. 480 do CPC: “O Juízo singular (ao apreciar argüição de inconstitucionalidade) apenas deixa de aplicar na espécie a lei ordinária para aplicar a Constituição, assim como deixaria de aplicar regulamento que contrariasse a lei ordinária, ou uma portaria contrária a um regulamento. A decisão limita-se ao estabelecimento da hierarquia das leis, sem, todavia, invalidar o ato legislativo”.³³¹

Ademais, cabe transcrever *ipsis litteris* excerto do voto do relator Juiz Adermir Ramos da Silva com a derradeira conclusão:

³²⁹ Boletim do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, p. 01.

³³⁰ Boletim do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, p. 02.

³³¹ Boletim do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, p. 02.

Quando, pois, no exercício de sua função jurisdicional o Egrégio Tribunal de Impostos e Taxas faz valer a vontade da lei, não está ele limitado, já que atento ao direito positivo no topo do qual paira a Constituição. Deve preferencialmente observá-la. O Dr. Luiz Fernando de Carvalho Accacio, em voto proferido no Processo DRT-5-n. 02293/91, em frase lapidar assentou: “os órgãos julgadores administrativos não flutuam ao largo da imperatividade da Constituição. Devem-lhe obediência. E não uma obediência em segundo plano, com preferência pela legislação ordinária, mas uma serviência em primeiro grau.”

Ruy Barbosa Nogueira, sobre o assunto, foi enfático: “Não existe nenhum princípio assente de que os órgãos administrativos não possam examinar a constitucionalidade das leis e regulamentos. Se não o pudessem também não poderiam julgar e aplicar a legislação, posto que a legalidade começa com a Constituição que é a lei máxima e sem essa obediência não é possível a aplicação da lei ou regulamento”(…)

Negar aos tribunais administrativos a possibilidade do exercício pleno da jurisdição é o mesmo que admitir estarem eles acima da Lei Maior, á qual não deveriam subordinar-se, ou como disse Ulhoa Canto, se não pudessem os órgãos administrativos apreciar a constitucionalidade das normas regulamentares ou mesmo legais, o processo cognitivo desses órgãos seria limitado; “a competência deles, em termos intelectuais, é de subir só até o terceiro andar, quando o que está verdadeiramente governando tudo é o que está no quinto andar; então isso não é fazer justiça”(…)

Em conclusão estou em que o Egrégio TIT é competente para aplicar a norma constitucional em oposição a normas legais ou regulamentares por exercer função jurisdicional, sendo inviável descumprir os mandamentos maiores.³³²

Ao fim, restou vencedora a questão de ordem regimental, com aprovação do voto do relator na interpretação de que o TIT/SP, por qualquer de suas Câmaras, é competente para deixar de aplicar lei inconstitucional ou decreto ilegal nos casos concretos.

Neste diapasão, silenciam-se as teses em contrário, para não restar dúvida de que a fiscalização concreta da constitucionalidade no processo administrativo tributário é hipótese constante do *corpus* da Constituição.

³³² Boletim do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP, p. 05.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta do presente estudo objetivou comprovar que há possibilidade de o órgão julgador administrativo se manifestar acerca do controle incidental de constitucionalidade no processo administrativo tributário.

Para se chegar a esta conclusão irrefutável, fez-se necessário traçar um longo caminho entre o direito processual, constitucional, administrativo e tributário para que, além de fornecer os subsídios pertinentes em cada ramo do direito, também não restasse dúvida quanto ao raciocínio adotado à conclusão.

1. Partiu-se, de início, do estudo da tutela processual, que representa o meio de pacificação social. A atividade processual, independentemente do direito material a que se liga, tem sede irradiadora na CF/88, conforme se depreende do art.5º., LIV, LV e LVI. Nesta esteira, o processo administrativo, que é desdobramento da tutela processual em geral, também tem o seu nascedouro na Constituição, especialmente, no art. 5º., LV.

2. Define-se processo como toda e qualquer sucessão de atos, fatos ou operações jurídicas, em certa ordem e tendentes a um fim. Assim, a atividade processual representa o caminho de formação ou aplicação do direito, com objetivo de alcançar um escopo, ou seja, a decisão final.

3. Do estudo concluiu-se que o fenômeno da processualização não é monopólio do Poder Judiciário, mas é, também, forma de manifestação parametrada de atos nos outros poderes estatais. Assim, afasta-se a idéia de que o verdadeiro processo é, exclusivamente, judicial.

4. Pacificada a idéia de que a processualização também se verifica nos outros poderes estatais, restou demonstrada pela doutrina que haveria uma processualidade ampla ou teoria geral do processo, representada pelo conjunto de aspectos gerais, encontrados nas várias formas do fenômeno processual. No entanto, não se excluem as peculiaridades do desenvolvimento processual em cada poder.

5. De outra parte, esclareceu-se as divergências teóricas entre as opções de processo ou procedimento. Com efeito, o presente trabalho se filia à corrente que vê na expressão processo a medida da atividade parametrada, no âmbito da Administração, tendente a uma decisão final.

6. Destarte, o processo administrativo tem matriz constitucional e se desenvolve com arrimo nos corolários do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa. Desta forma, a exigência do devido processo administrativo, justo e equitativo, classifica-se como garantia fundamental, porque representa um meio de preservar, reconhecer e cumprir os direitos dos administrados perante a atividade administrativa.

7. Noutro passo, buscou-se delinear uma teoria do processo administrativo com finalidades, fases e classificação tipológica consolidada. Após estes contornos, estabeleceu-se a definição de processo administrativo tributário como o meio pelo qual se firma o conflito de interesse entre o sujeito ativo e o passivo, com foco na relação jurídico-tributária em discussão.

8. A atividade da Administração Tributária se divide em duas fases: a primeira de fiscalização, quando se desenrolam todos os atos tendentes a tornar a obrigação tributária líquida através da expedição do ato de lançamento ou auto de infração; e a segunda, litigiosa, quando o sujeito passivo resiste à pretensão impositiva através da propositura de peça técnica, denominada de impugnação ou defesa. Interessa ao trabalho a fase litigiosa da Administração Tributária, pois é onde a fiscalização concreta da constitucionalidade pode ser objeto de apreciação.

9. O oferecimento da impugnação aperfeiçoa a formação da lide administrativo-tributária. Esta lide se caracteriza pelo conflito de interesse formado no âmbito administrativo entre a pretensão do Fisco, em impor a obrigação tributária, lançamento ou auto de infração, e a resistência do contribuinte, em negar o conteúdo desta imposição. A verificação da lide administrativo-tributária faz nascer inexoravelmente o processo administrativo tributário que é decorrência.

A impugnação, conforme o art. 145, I, do CTN, é peça capital para o tema em estudo, pois é no seu conteúdo que se deverá suscitar a compatibilidade entre a Constituição e o ato normativo inquinado. Deste juízo de adequação resultarão efeitos sobre a existência, características ou montante da obrigação tributária.

10. O processo administrativo tributário desenvolve-se em três fases: inicial, instrutória e decisória. A impugnação situa-se na fase inicial do processo administrativo tributário. Fechada a relação jurídica de direito processual, passa-se para a segunda fase instrutória, que se compõe da colheita do material probatório, se for o caso. Por último, resta a fase decisória, na qual a autoridade julgadora exteriorizará os motivos da decisão.

11. Agregado ao regular desenvolvimento do processo administrativo tributário, encontra-se a incidência da principiologia pertinente. A função dos princípios traduz-se na referência do sistema jurídico invocado. Assim, a principiologia se compõe de normas abstratas que dão idéia e rumo ao ordenamento jurídico.

12. A discriminação dos princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário é sempre inesgotável, mas, em especial, registre-se a incidência dos seguintes princípios: igualdade, legalidade, moralidade, contraditório, ampla defesa, motivação, oficialidade, verdade material, formalismo moderado, reexame da decisão, entre outros. Todos estes princípios invocados desenvolvem a função de orientar e limitar o fenômeno processual na seara administrativa.

13. De outro passo, a fiscalização concreta da constitucionalidade situa-se como um dos desdobramentos do julgamento da lide. Todavia, a visualização desta possibilidade impõe o desvelamento da função do julgador administrativo e o conteúdo da decisão.

14. Quanto à função do julgador administrativo, coube analisar o âmbito desta atividade a partir da teoria da separação dos poderes. No contexto tradicional,

depreende-se que esta teoria sustenta que os poderes desenvolvem atos próprios incomunicáveis entre si. Portanto, ao Legislativo cabe editar a lei, ao Executivo aplicá-la e ao Judiciário compor os conflitos, de acordo com a lei. Esta doutrina foi atribuída a Montesquieu por causa da edição do seu livro *O Espírito das Leis*.

15. No entanto, adentrando no campo da teoria política, comprova-se que Montesquieu jamais propôs esta fórmula estanque de estrutura política. Além do que o filósofo francês não teve preocupação específica com o delineamento das funções estatais. Na verdade, a teoria de Montesquieu acreditava mais em fusão, ligação e imbricação entre as “funções” ou potências, representadas pelo rei, nobreza e povo.

16. A teoria da tripartição do poder, na visão jurídica ocidental, afigura-se, portanto, equivocada. Ademais, a releitura de Montesquieu pode fornecer uma relação oxigenada entre os poderes a ponto de relativizar, de acordo com a estrutura política em estudo, as funções estatais.

17. Assim, naturalmente, os poderes desenvolverão atos próprios ou principais e atos secundários, sem, contudo, retirar a eficácia plena destes últimos. Ou melhor, quando um dos poderes pratica atos secundários ou atípicos estará atuando na mais ampla possibilidade, exceto no que tange aos limites constitucionais.

18. Quanto à função do órgão julgador administrativo, cabe ratificar que o proferimento decisório está enquadrado entre as funções atípicas da Administração Tributária. Assim, a autoridade julgadora estará investida na mais ampla atividade de jurisdição, ou seja, de por fim ao conflito de interesse suscitado, com todas as possibilidades semelhantes à autoridade judicial. Portanto, não há que se confundir a atividade administrativa de arrecadação, que é própria da Administração típica, com a função de julgar o processo administrativo tributário, que se refere à atividade atípica da Administração.

19. Delimitado o *locus* de atuação do julgador administrativo, adentrou-se nos aspectos inerentes à função do órgão julgador como, por exemplo, imparcialidade dos julgadores e o fim da justiça, que a decisão deve atender. Não obstante os julgadores estejam ligados à Administração Tributária, a decisão deve se guiar pelos mais nobres valores da justiça.

20. De outro lado, encontra-se a decisão do ponto de vista intrínseco, com todos os requisitos necessários para a eficácia do proferimento. Primeiro, o

juízo é um dever, pois não é dado à Administração-juiz quedar-se inerte para sempre, sem dar uma resposta adequada ao administrado. De nada valeria a garantia do processo. O direito ao processo conduz inexoravelmente à decisão.

21. Ademais, a decisão deve obedecer a uma estrutura justificável discriminada em relatório, motivação e dispositivo, conforme o art. 31 do Decreto n. 70.235/72. Também é dever expresso pelo dispositivo citado que a decisão esgote todas as questões suscitadas na impugnação, sob pena de irregularidade.

22. O relatório nada mais é do que a introdução e delimitação de todos os fatos e atos jurídicos relevantes à decisão final. Trata-se do resumo do processo. A segunda etapa da decisão compõe-se da motivação, que revela a justificativa dos aspectos jurídicos, que vão conduzir ao ato final. Por derradeiro, tem-se a parte dispositiva que se refere à decisão estrita, com mandamento dirigido a todos os envolvidos. O juízo encerra um juízo de concreção ou de subsunção, isto é, de enlace entre a norma jurídica abstrata e o caso concreto que lhe é submetido.

23. O conteúdo da decisão pode ter o maior espectro possível, eis que se cuida de analisar todos os pontos levantados pela defesa e, outros que por ventura sejam inerentes à causa. Com efeito, interessa ao trabalho apontar que a questão de inconstitucionalidade no processo administrativo tributário poderá ser um dos inúmeros pontos do conteúdo da decisão.

24. O controle de constitucionalidade dos atos normativos significa a preservação da Constituição ante um conflito de normas. Assim, revela-se como técnica de defesa da Lei Fundamental. O controle de constitucionalidade no sistema brasileiro desenvolve-se de duas formas: o abstrato, que ataca a norma em tese é de competência exclusiva do Poder Judiciário; e o difuso, incidental ou pela via da exceção, quando o controle da norma visa a dar uma solução adequada ao caso sob exame.

25. Quanto ao controle abstrato, não cabe qualquer referência, eis que se desenvolve, exclusivamente, no âmbito do Judiciário por disposição expressa da Constituição. No que tange ao controle difuso, não existe vedação no Texto Constitucional acerca da possibilidade dos outros poderes se manifestarem sobre a questão de inconstitucionalidade. Desta forma, o presente texto objetivou comprovar enfaticamente que o controle de constitucionalidade incidental é sempre uma possibilidade no decorrer do processo administrativo tributário.

26. A fiscalização concreta da constitucionalidade nasceu pela interpretação constitucional da Suprema Corte Americana através de aresto do caso *Marbury versus Madison*, da lavra do Juiz Marshall. Tal experiência foi incorporada à tradição jurídica nacional com o advento da República brasileira.

27. A história do controle de constitucionalidade fez emergir o princípio da supremacia da Constituição e a distinção entre Constituições rígidas e flexíveis.

28. O controle incidental não decorre, atualmente, no modelo brasileiro, de qualquer prescrição normativa, mas se fundamenta tão-somente na faculdade amplamente reconhecida às decisões judiciais. Ademais, na fiscalização concreta a questão de inconstitucionalidade não se consubstancia objeto principal do processo, mas se estabelece como prejudicial de mérito, que deve ser analisada preliminarmente para se chegar à decisão em conformidade com a Constituição.

O foco neste caso não é o ataque frontal da norma, mas sim, a melhor solução à lide de acordo com a compatibilidade vertical entre a Lei Fundamental e os atos normativos infraconstitucionais. Destarte, os efeitos da norma inconstitucional não aplicada são intraprocessuais e inter partes.

29. A visibilidade da fiscalização concreta da constitucionalidade, no âmbito do processo administrativo tributário, se dá por inúmeras razões levantadas, a saber.

29.1. A Constituição não limitou este controle à seara judicial como o fez no controle abstrato. Agregado a isto, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 347, que reconhece ao Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, a faculdade de apreciar a constitucionalidade das leis e atos do Poder Público. Aplicando-se a referida Súmula, por analogia, na atuação dos órgãos julgadores administrativos, em atividade jurisdicional, afigura-se inarredável que tal controle se dê, também, no desenrolar da lide administrativo-tributário.

29.2. Além disto, a apreciação da questão de inconstitucionalidade vem embasada nos postulados de um processo justo, da plenitude de jurisdição administrativa e da decisão fundada na Constituição, tudo no que diz respeito ao aspecto do conteúdo da decisão.

29.3. Quanto ao órgão julgador, cabe assegurar o cumprimento da ordem constitucional, pois, além da investidura na função jurisdicional, sem qualquer restrição,

também é do seu dever dar cumprimento à norma constitucional, ainda que seja pela inaplicação de ato normativo infraconstitucional.

29.4. No sentir da Constituição, o princípio da legalidade não pode ser invocado para que se deixe de aplicá-la, com enfoque em atos normativos inferiores. Destarte, o princípio da legalidade tem na constitucionalidade das normas a sua medida.

29.5. Se a competência dos tribunais administrativos fosse afastada, no sentido da fiscalização concreta da constitucionalidade, importaria em desrespeito ao Estado Democrático de Direito e aos seus corolários processuais do devido processo legal, ampla defesa, do contraditório, do livre convencimento da autoridade julgadora, entre outros.

30. Pelos argumentos esposados, não há dúvida, seja quanto à competência do órgão julgador administrativo, seja quanto à natureza do processo administrativo tributário, a fiscalização concreta da constitucionalidade afigura-se como uma possibilidade inerente ao regular desenvolvimento da atividade processual administrativa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, J.A. Guilhon. Montesquieu: Sociedade e Poder. In: WEFFORT, Francisco C. *Os Clássicos da Política – Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, “O Federalista” – 1. Vol. 8.* ed. São Paulo: Ática, 1997.

ALTHUSSER, Louis. *Montesquieu, a Política e a História.* Tradução Luz Cary e Luisa Costa. 2. ed. Lisboa: Presença, s/d.

ALVIM, Teresa Arruda. MARINS, James. Processo Tributário. In: ALVIM, Teresa Arruda. MARINS, James. ALVIM, Eduardo Arruda. (Coord.). *Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário.* 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Controle de Constitucionalidade de Leis e Atos Normativos.* São Paulo: Dialética, 1997.

ARON, Raymond. *As Etapas do Pensamento Sociológico.* Tradução Sérgio Bath. 4. ed. 2. tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição.* 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. *Princípios Constitucionais do Processo Administrativo Disciplinar.* São Paulo: Max Limonad, 1998.

BALERA, Wagner. Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos (Debate ocorrido no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Mesa de debates “G”). In: *Revista de Direito Tributário n. 75.* São Paulo: Malheiros, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed. rev., atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário (Conferência no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário). In: *Revista de Direito Tributário n. 75*. São Paulo: Malheiros, 1999.

BAPTISTA DA SILVA, Ovídio Araújo. *Curso de Processo Civil. Volume 1. Processo de Conhecimento*. 4. ed., revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

BARBOSA, Ruy. *Os Actos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Capital Federal: Companhia Impensora, 1893.

BARBOSA MOREIRA, José Carlos. *O Novo Processo Civil Brasileiro*. 21. ed., revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1996.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

BRITO, Edvaldo. A Decisão Administrativa, que não Conhece de Argumentos de Inconstitucionalidade da Exigência, Possibilita a sua Inscrição Válida na Dívida Ativa, Aparelhadora da Execução Fiscal? In: ROCHA, Valdir De Oliveira (Coord). *Problemas de Processo Judicial Tributário – 3. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 1999.

CAPPELLETTI, Mauro. *O Controle Judicial de Constitucionalidade das Leis no Direito Comparado*. [Il Controllo Giudiziario di Costituzionalità delle Leggi nel Diritto Comparato]. Tradução Aroldo Plínio Gonçalves. 2. ed. reimpressão. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.

CARLIN, Volnei Ivo. *Deontologia Jurídica – Ética e Justiça*. Florianópolis: Obra Jurídica Editora, 1997.

CARLIN, Volnei Ivo. *Direito Administrativo – Doutrina, Jurisprudência e Direito Comparado*. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2000.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. Buenos Aires: Abledo-Perrot, 1976.

CARVALHO, Fábio Junqueira de. MURGEL, Maria Inês. Órgão Julgador Administrativo – Necessidade de o mesmo ser Paritário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASTRO, Alexandre Barros. *Procedimento Administrativo Tributário*. São Paulo: Atlas, 1996.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *Curso de Direito Administrativo*. 2 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, s/d.

CHEVALLIER, Jean-Jacques. *História do Pensamento Político. Tomo 2 – O Declínio do Estado-Nação Monárquico*. Tradução Álvaro Cabral. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1983.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*. 2. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. DINAMARCO, Cândido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. *Teoria Geral do Processo*. 9. ed. 2. tiragem. São Paulo: Malheiros, 1993.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Tratado de Direito Administrativo - Vol VI – Processo Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, s/d.

CUNHA, Fernando Whitaker da. *Direito Constitucional do Brasil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1990.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ENTERRÍA, Eduardo García de. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*. Trad. Arnaldo Setti. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais*. 1. ed. 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FEITOSA, Celso Alves. Recursos perante o Conselho de Contribuintes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais e o Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 2. Vol.* São Paulo: Dialética, 1997.

FERRAZ, Sérgio. DALLARI, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio Básico da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1988.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos (Debate ocorrido no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Mesa de debates “G”). In: *Revista de Direito Tributário n. 75*. São Paulo: Malheiros, 1999.

GONÇALVES, Carlos. Processo Administrativo Tributário e Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos (Conferência proferida no XIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário). In: *Revista de Direito Tributário n. 75*. São Paulo: Malheiros, 1999.

GRAU, Eros Roberto. *Licitação e Contrato Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

GRIESBACH, Carlos Fabricio. Sobre a Revisão das Decisões do Conselho de Contribuintes. In: *Gazeta Mercantil/Santa Catarina – Opinião*. Florianópolis: 29.08.2000.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri (org). MIRANDA, Sandra Julien (coord.). *Dicionário Técnico Jurídico*. 2. ed. São Paulo: Rideel, 1999.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. [Die Normative Kraft Der Verfassung]. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

HESSE, Konrad. *Elementos De Direito Constitucional Da República Federal da Alemanha*. [Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland. 20. ed.]. Tradução Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

JARACH, Dino. *El Hecho Imponible – Teoría General del Derecho Tributario Substantivo*. Segunda Edición. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1971.

JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo. In: *Revista Dialética de Direito Tributário n. 25*. São Paulo: Dialética, 1997.

LIMA, Ruy Cirne. *Princípios de Direito Administrativo Brasileiro*. 3. ed. Porto Alegre: Sulina, 1954.

LOPES NETO, Osiris De Azevedo. Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos (Debate ocorrido no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário – Mesa de debates “G”). In: *Revista de Direito Tributário n. 75*. São Paulo: Malheiros, 1999.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2. ed. revista, atualizada e aumentada. São Paulo: Dialética, 2002.

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

MARTINS, Ives Gandra Da Silva. Aspectos do Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir De Oliveira. *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

MARTINS, Natanael. Questões de Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 2. Vol.* São Paulo: Dialética, 1997.

MEDAUAR, Odete. *A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEDAUAR, Odete. As Garantias do Devido Processo Legal, do Contraditório e da Ampla Defesa no Processo Administrativo Tributário. In: *IOB – Repertório de Jurisprudência – Caderno 1 – n. 21*. São Paulo: IOB, 1994.

MEDAUAR, Odete. Conselho de Contribuintes. In: *IOB – Repertório de Jurisprudência – Caderno 1 – n. 2*. São Paulo: IOB, 1995.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 5. ed. rev. e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22. ed. Atualizada por AZEVEDO, Eurico de Andrade; ALEIXO, Délcio Balestero; e BURLE FILHO, José Emmanuel. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. A Decisão Administrativa, que não Conhece de Argumentos de Inconstitucionalidade da Exigência, Possibilita a sua Inscrição Válida na Dívida Ativa, Aparelhadora da Execução Fiscal? In: ROCHA, Valdir De Oliveira (Coord). *Problemas de Processo Judicial Tributário – 3. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

MINATEL, José Antônio. Dupla Instancia, Formação Paritária e Avocatória no Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de. *O Espírito das Leis*. Tradução e notas Pedro Vieira Mota. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

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

NERY JÚNIOR, Nelson. *Princípios do Processo Civil na Constituição Federal*. Coleção Estudos de Processo ENRICO TULLIO LIEBMAN – Vol 21. 3. ed. rev. e aumentada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. Delegacias da Receita Federal de Julgamento e Evolução das Normas do Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

PASOLD, César Luiz. *Prática da Pesquisa Jurídica: Idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito*. 2. ed. Revista e ampliada. Florianópolis: OAB/SC Editora, 1999.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.

RIVERO, Jean. *Direito Administrativo*. [Droit Administratif]. Trad. Rogério Ehrhardt Soares. Coimbra: Almedina, 1981.

RODRIGUES, Edison Pereira. A Exigência de Depósito como Requisito de Admissibilidade para a Interposição de Recurso Administrativo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

RODRIGUES, Walter Piva. A Pluralidade de Instâncias no Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

SABINE, George. *História das Teorias Políticas – 2. Vol.* Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1964.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O Processo Administrativo Fiscal e os Princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência da Administração Pública. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 4. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1964.

SOUSA, Rubens Gomes de. Revisão judicial dos atos administrativos em matéria tributária por iniciativa da própria Administração, RDA 29/1952.

SUNDFELD, Carlos Ari. A Importância do Procedimento Administrativo. In: *Revista de Direito Público n. 84*, out-dez/87.

TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 14. ed. rev. e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Os Princípios do Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Processo Administrativo Fiscal – 4. Vol.* São Paulo: Dialética, 1999.

VERNIÈRE, PAUL. Dois planos e duas leituras. Tradução Danielle Michelle Labeau Figueiredo. In: QUIRINO, Célia Galvão; e SOUZA, Maria Teresa Sadek R. De (Orgs.). *O Pensamento Político Clássico (Maquiavel, Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau)*. São Paulo: T.A. Queiroz Editor, 1980.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento: Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2^a. ed. Rio de Janeiro, 2001.

XAVIER, Alberto. *Do Procedimento Administrativo*. São Paulo: José Bushatsky Editor, 1976.