



REVISTA DIGITAL DE DIREITO ADMINISTRATIVO

FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Seção: Artigos Científicos

O controle de constitucionalidade desempenhado pela Administração Pública no processo administrativo fiscal: (im)possibilidade de exercício

Constitutional review implemented by public administration within the fiscal administrative procedure: (im)possibility of use

Roberto Baumgarten Kuster

Resumo: O presente artigo tem por objetivo verificar a compatibilidade da utilização do mecanismo de controle de constitucionalidade pela Administração Pública no processo administrativo fiscal. A análise perpassa pela aplicação dos princípios constitucionais administrativos contidos na Carta Magna e na Lei n.º. 9.784/99, quais sejam do devido processo legal, ampla defesa, contraditório, moralidade, eficiência e legalidade.

Palavras-chave: Controle de constitucionalidade; processo administrativo Fiscal (PAF); princípios constitucionais da Administração; devido processo legal; ampla defesa.

Abstract: This article aims to verify the compatibility of the constitutional review implemented by public administration within the fiscal administrative procedure. The analysis is related specially to the application of constitutional administrative principles codified in Brazilian Constitution and in Federal Act 9.784/99, which are the due process of law, legal defense, adversarial process, morality, efficiency and legality.

Keywords: Constitutional review; Constitutional control; Brazilian fiscal administrative procedure (PAF); constitutional principles; due process of law; legal defense.

Disponível no URL: www.revistas.usp.br/rdda

DOI:<http://dx.doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v3n1p235-253>

Artigo submetido em: maio de 2015

Aprovado em: dezembro de 2015

O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DESEMPENHADO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: (IM)POSSIBILIDADE DE EXERCÍCIO

Roberto Baumgarten KUSTER*

Sumário: 1. Introdução; 2. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro; 2.1. Tipos de controles de constitucionalidade; 2.2. Sujeitos formais do controle de constitucionalidade; 2.3. Da finalidade geral e específica do controle de constitucionalidade; 3. Princípios constitucionais pertinentes para aplicação do controle de constitucionalidade pela administração pública; 3.1. Princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa; 3.2. Princípios da moralidade e da eficiência; 3.3. Princípio da legalidade; 4. Barreiras à análise de inconstitucionalidade de lei no processo administrativo fiscal; 4.1. A limitação da autotutela e a reserva relativa de jurisdição; 4.2. A presunção de constitucionalidade da lei; 4.3. A impossibilidade de se reverter o julgado administrativo no poder judiciário e a falta de uniformização da jurisprudência; 5. Conclusão; 6. Referências bibliográficas.

1. Introdução

É cediço que o mecanismo de controle de constitucionalidade brasileiro é essencial à consecução da justiça, primado maior em nossa sociedade de direito. Isso é facilmente constatado, pois é neste instituto que surge a verificação da compatibilidade de uma norma infraconstitucional com as premissas fixadas em nossa Carta Magna, de modo que, caso o texto legal dissinta da palavra do Constituinte de 1988, poderá ser este extirpado do mundo jurídico pátrio.

No entanto, a Administração judicante, aquela que possui como principal função julgar processos administrativos, ficou excluída da análise de compatibilidade da norma infraconstitucional com a Carta Maior em nosso país. Atualmente, o posicionamento da doutrina é dividido quanto à possibilidade do controle supracitado no âmbito do processo administrativo fiscal, foco do atual trabalho. Por outro lado, os julgados do Conselho dos Contribuintes do Ministério da Fazenda são taxativos ao refutar a tese trazida em debate, posicionamento com o qual não se pode concordar.

O cerne dessa controvérsia doutrinária e prática consiste no confronto de interpretação dos princípios administrativos constitucionais com os limites de julgamento da Administração judicante. Questões como a restrição de matéria de defesa administrativa nesses procedimentos, a sustentação de um lançamento tributário baseado em artigo de lei reiteradamente declarado inconstitucional de forma difusa pelo Supremo Tribunal Federal e a interpretação restrita do princípio da legalidade são densamente colocadas em face dos resistentes à possibilidade do controle constitucional.

A relevância de tais questionamentos reside na oportunidade de, dando-se credibilidade ao estudo ora apresentado, afastar lançamentos claramente baseados em leis nulas para o ordenamento jurídico sem a necessidade do moroso caminho judicial.

Optou-se, por fim, enfrentar alguns problemas citados pela corrente contrária à possibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei no processo administrativo fiscal, tais como os limites da autotutela, a falta de uniformização da jurisprudência no âmbito administrativo, a reserva de jurisdição e a presunção de constitucionalidade da lei.

*Mestrando em Litígio e resolução de disputas, na University College London (UCL). Especializado em direito material e processual tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Fixados os temas a serem debatidos, acentuado o problema que se visa combater e exposta a pertinência e relevância do assunto, prosseguiremos a análise do mérito com o fim de se demonstrar a possibilidade da declaração de inconstitucionalidade de lei no âmbito do processo administrativo fiscal (PAF).

2. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro

Inicialmente, devem ser traçadas breves diretrizes acerca do mecanismo do controle de constitucionalidade brasileiro. O controle de constitucionalidade é, em resumo, a averiguação da compatibilidade de uma norma infraconstitucional com a Constituição Federal. Em outras palavras, cabe ao controle de constitucionalidade analisar se há lesão de direitos e garantias previstas na Constituição advindas de uma norma de caráter hierarquicamente inferior, de forma que a extirpe do mundo jurídico. Isso porque nos países que possuem constituições escritas e rígidas, como o caso brasileiro, a Constituição se torna o conjunto de normas supremas do ordenamento jurídico.

Nessa via, a legislação infraconstitucional deve estar sempre em concordância com a Carta Magna, não podendo contrariar as exigências formais exigidas pela Constituição ou o conteúdo nela escrito, tornando-se o controle de constitucionalidade a principal garantia da aplicação irrestrita do Texto Maior.

2.1. Tipos de controles de constitucionalidade

No direito pátrio, temos dois tipos de controle de constitucionalidade: o concentrado e o difuso. O primeiro comumente é exercido de forma abstrata, atestando a inconstitucionalidade de uma norma de maneira desvinculada de um caso concreto. Por sua vez, o controle difuso é exercido incidentalmente ao caso concreto, sendo mero auxiliar à decisão central da discussão. Como o tipo de controle analisado no presente estudo é o difuso, somente se adentrará esse controle nos próximos debates.

Nos termos utilizados por Gilmar Mendes (1999, p. 11-39), o controle repressivo difuso já seria utilizado desde 1890, nos termos do Decreto n. 848, assim como no art. 59, parágrafo 1º, alíneas a e b, da Constituição de 1891. Esse controle é iniciado quando uma das partes em litígio argúi a inconstitucionalidade de lei que está sendo aplicada no caso concreto.

Por conseguinte, o julgador, ao analisar as razões expostas, poderá decidir pela inaplicabilidade da lei, haja vista sua incompatibilidade com a constituição. Isso é realizado no direito pátrio, pois a Constituição, lei das leis, é hierarquicamente superior às outras e, portanto, deve ser protegida de qualquer comando normativo que desrespeite seus postulados.

Ressalte-se, nesse panorama, que o efeito dessa análise do julgador se estende somente às partes envolvidas no processo, possuindo eficácia inter partes. Em outras palavras, não se ataca no controle difuso a lei em si, uma vez que essa somente deixará de ser aplicada naquele caso específico. Os efeitos só passarão a ser aplicados para a sociedade se, levada a causa ao Supremo Tribunal Federal, em sede de recurso extraordinário, o Tribunal confirmar a inconstitucionalidade e a execução da lei for suspensa pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal.

2.2. Sujeitos formais do controle de constitucionalidade

São diversos os defensores da Constituição, ou seja, os sujeitos do controle de constitucionalidade. Nos casos de controle concentrado, o único legitimado a sujeito formal do controle é o Supremo Tribunal Federal, conforme redação do art. 102 da Constituição.

Por outro lado, no controle difuso há uma pluralidade de sujeitos. A nossa Constituição, nos termos do art. 97, descreve que o controle será feito somente pelo voto da maioria dos membros do órgão especial dos tribunais. Por causa disso, alguns doutrinadores defendem que os sujeitos seriam apenas aos tribunais, para garantia da segurança jurídica. Outros ampliam a competência para o julgamento também para o juiz monocrático, ou seja, afirmam que o controle difuso é permissivo para qualquer juiz ou tribunal (MORAES, 2007, p. 684).

Contudo, uma parcela de doutrinadores, em consonância com o que se expõe nesse artigo, prossegue o raciocínio, estabelecendo uma analogia aos órgãos que não são judiciais, mas tem função jurisdicional. Dessa maneira, argüem que devem ser incluídos, nessa atividade judicial, os órgãos que exercem a atividade jurisdicional, na qual se encaixam os órgãos julgadores administrativos, como o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Nesse sentido, Marçal Justen Filho (1997, p. 72):

Quando a Constituição consagrou a sistemática de controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e atos normativos, não introduziu o monopólio da condição de defensor da Constituição. Em nenhum ponto, a Constituição previu que apenas o Poder Judiciário poderia conhecer o tema de constitucionalidades.

Nesse panorama, esse trabalho foca nessa corrente de argumentação que autoriza o órgão administrativo jurisdicional a proteger a Constituição, incluindo esse aos demais dos órgãos judiciais como sujeitos de controle de constitucionalidade difuso.

2.3. Da finalidade geral e específica do controle de constitucionalidade

O texto constitucional assume a posição de delimitador de toda legislação que vier a ser aplicada em território pátrio, assim como assume a condição de validade de todos os atos, sejam legislativos ou administrativos. A Constituição é a norma fundamental que define o horizonte de aplicabilidade da legislação infraconstitucional e, por conseguinte, aí que ocorre a compatibilidade vertical já mencionada, no chamado fenômeno da Supremacia da Constituição.

Nessa vertente, a Constituição é o repositório dos valores da sociedade a qual representa. Como esclarece José Afonso da Silva (2002, p.45), "significa que a constituição se coloca no vértice do sistema jurídico do país, a que confere validade, e que todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos".

Essa característica se configura na hierarquização das normas, na qual adentra o controle de constitucionalidade, esse que visa fazer prevalecer essa supremacia da Constituição, mantendo a compatibilidade da pirâmide normativa. Assim prenuncia Calil Simão (2010, p.1-2):

A Constituição representa a base de todo ordenamento jurídico. É norma orientadora dos poderes constituídos. Para garantir essa função basilar e orientadora, ou seja, para assegurar que essa norma seja respeitada, surge o Sistema de Controle de Constitucionalidade.

Não obstante, apesar de todo o bem causado pela análise de constitucionalidade pelo Poder Judiciário, também sobrevêm enclaves para a sua aplicação. Parte da doutrina defende, como um dos principais problemas do controle de constitucionalidade, a possibilidade de ofensa à repartição dos poderes proclamada desde Montesquieu. Contudo, trata-se de doutrina minoritária acerca do assunto. Na corrente da onda majoritária, Ana Paula de Barcellos (2002, p. 198) aduz:

De todo o exposto, pode-se concluir o seguinte: nem a separação de poderes nem o princípio majoritário são absolutos em si mesmos, sendo possível excepcioná-los em determinadas hipóteses, especialmente quando se tratar da garantia dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana que eles, direta ou indiretamente, buscam também promover.

Com mais força, essa parte da doutrina refuta que seja também o controle de constitucionalidade realizado pela Administração, suscitando, neste pormenor, supostas ofensas à ordem constitucional vigente, as quais serão devidamente analisadas e contrapostas nos tópicos seguintes.

Por todo o exposto, nota-se a colossal importância do afastamento de aplicação de uma norma que vai de encontro com o texto da Constituição. Nesse panorama, entende-se que o mecanismo em debate não pode ter o privilégio de ter sua aplicação ignorada no âmbito do processo administrativo fiscal, ante a reiterada utilização de artigos claramente inconstitucionais para fundamentar o lançamento do crédito tributário.

Veja-se, ainda, que existe uma tendência para que cada vez mais se analise a inconstitucionalidade da lei pela Administração judicante sem que se tenha dado efeito erga omnes à declaração dessa inconstitucionalidade, tanto pelo Senado quanto pelo STF. Essa tendência é claramente observada quando lemos o art. 103-A, de nossa Constituição Federal, a qual já menciona o vínculo do entendimento de uma súmula à Administração Pública direta e indireta, demonstrando evidente avanço no que tange essa matéria:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Prosseguindo com o debate proposto e fixadas as premissas iniciais acerca do controle de constitucionalidade, cabe analisar, neste momento, os princípios administrativos pertinentes a autorizar a análise de inconstitucionalidade de lei no processo administrativo fiscal.

3. Princípios constitucionais pertinentes para aplicação do controle de constitucionalidade pela administração pública

Consoante discorrido no item anterior, o mecanismo do controle de constitucionalidade possui vasta estima no direito brasileiro. Contudo, como veremos adiante, o posicionamento atual dos órgãos julgadores no processo administrativo fiscal é de rejeitar o argumento de inconstitucionalidade de lei com base na impossibilidade do exercício desse controle por eles, apesar de eles exercerem função jurisdicional e serem autorizados para controlar a constitucionalidade das leis de maneira difusa.

Além disso e em razão disso, entendemos que a não utilização desse mecanismo no processo administrativo fiscal fere frontalmente princípios constitucionais da administração. Não nos referimos, neste momento, aos princípios do controle de constitucionalidade *per se*, como da unidade e interpretação conforme a Constituição, mas dos princípios norteadores da Administração Pública: do devido processo legal – incluindo-se a ampla defesa e o contraditório –, da moralidade, da eficiência e da legalidade. Senão, vejamos.

3.1. Princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa

Considerado como um dos mais respeitáveis postulados constitucionais pelos operadores do direito, o princípio do devido processo legal, assim como os consequentes contraditório e ampla defesa, garantem aos contribuintes, no âmbito do direito tributário, a existência de um processo, seja judicial ou administrativo, no qual são contrapostos argumentos de fato e de direito antes da eventual privação de seus direitos ou bens.

Nessa vertente, são tratados como garantidores processuais da aplicação concreta da justiça, das leis e da Constituição. Tais axiomas, de natureza jurídica evidentemente processual, eram já há muito defendidos pela doutrina brasileira, mas foram apenas positivados na nossa Carta Magna vigente, nos incisos LIV e LV, do art. 5º, in verbis:

Art. 5º [...]: LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Em suma, cabe dizer que o escopo do devido processo legal é o de garantir que todo cidadão terá direito a um trâmite processual contra si instaurado de forma válida e legal. O contraditório, por sua vez, é efetivado quando assegura o direito de produção de qualquer tipo de prova para verificação do direito do cidadão. A ampla defesa, por fim, cinge-se a promover uma defesa ampla e sem limitações para os contribuintes.

Portanto, para que seja retirado do administrado qualquer patrimônio ou direito, é necessário que o Fisco atenda diversas formalidades em respeito aos princípios supra elencados. Destarte, independentemente da instauração do processo administrativo – que se dá com o protocolo da defesa administrativa, em nosso entendimento –, deve o Fisco realizar o lançamento de forma clara e objetiva, indicando de modo expresso, neste pormenor, todas as questões de fato e de direito que levaram a esse ato administrativo obrigatoriamente motivado.¹ Após o protocolo da defesa e a decorrente instauração da litigiosidade tributária, por sua vez, deverá o Estado admitir uma defesa efetiva, tanto de fato quanto de direito, pelo contribuinte.

Nessa esteira, Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 115) assevera que esses princípios

Estão aí consagrados, pois, a exigência de um processo formal regular para que sejam atingidas a liberdade e a propriedade de quem quer que seja e a necessidade de que a Administração Pública, ante de tomar decisões gravosas a um dado sujeito, ofereça-lhe oportunidade de contraditório e de defesa ampla, no que se inclui o direito a recorrer das decisões tomadas. Ou seja: a Administração Pública não poderá proceder contra alguém passando diretamente à decisão que repute cabível, pois terá, desde logo, o dever jurídico de atender ao contido nos mencionados versículos constitucionais.

¹ Consoante interpretação do artigo 50 da Lei 9.784/99: Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando: I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses; II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública; IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório; V - decidam recursos administrativos; VI - decorram de reexame de ofício; VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais; VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

Ora, o processo administrativo tributário não deve ser encarado nem é, de forma alguma, uma série de procedimentos preparatórios de uma futura execução fiscal, mas um verdadeiro processo de conhecimento do qual, não sendo procedentes os argumentos dos contribuintes, gerar-se-á uma Certidão de Dívida Ativa, com a presunção de validade e certeza, dificilmente elidida no âmbito judicial.

Portanto, seria lógico pensar que caberia ao administrado a alegação de inconstitucionalidade de lei no âmbito do processo administrativo fiscal, uma vez que, se a ele é garantida a ampla defesa e o contraditório, não poderia esse ficar restrito a meros argumentos infraconstitucionais, quando esse tem o direito a uma “cognição formal e material ampla”, de acordo com James Marins (2014, p. 185), no âmbito administrativo.

Contudo, não é o que se observa quando buscados os julgados no Conselho dos Contribuintes do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2008 e BRASIL, 2009). O que na verdade se vê é a alegação da incompetência pela Administração, assim como outras máscaras, abaixo discriminadas:

MULTA COM NATUREZA CONFISCATÓRIA. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. O controle de constitucionalidade dos atos legais é matéria afeta ao Poder Judiciário. Descabe às autoridades administrativas de qualquer instância examinar a constitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico nacional.

GFIP. TERMO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE NA ESFERA ADMINISTRATIVA - CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS. COMPATIBILIDADE. - GRAU DE RISCO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA. AUTO ENQUADRAMENTO. - MULTA MORATÓRIA NÃO POSSUI NATUREZA CONFISCATÓRIA. CARÁTER IRRELEVÁVEL. A GFIP é termo de confissão de dívida, quando não recolhidos os valores nela declarados. A análise de inconstitucionalidade não pode ser efetuada na esfera administrativa, que tem que cumprir a lei, haja vista a presunção de compatibilidade com o ordenamento jurídico vigente.

Tal posicionamento, entretanto, configura verdadeira ofensa aos princípios elencados, pois restringe a ampla defesa e o contraditório do contribuinte, como indica Ives Gandra da Silva Martins (2002, p.74). Por esse caminho também trilha o doutrinador Leonardo Nunes Marques (2006, p. 403-404):

Tal conclusão se coaduna, inclusive, com o princípio da ampla defesa em sede administrativa (art. 5º, inc. LV, da CF), uma vez que a defesa do cidadão apenas se pode reputar efetiva nas hipóteses em que se lhe possibilitar alegar toda a ordem de afronta a direitos garantidos (inclusive constitucionais). A negativa de apreciação das alegações de inconstitucionalidade restringe o âmbito de defesa do contribuinte em sede administrativa, o que lhe obriga a ter que socorrer ao Poder Judiciário para tão somente aí obter a tutela de uma garantia constitucional.

Dessa maneira, quedam-se desrespeitados os postulados trazidos no presente tópico pelo Conselho de Contribuintes, ao negar-se a alegação de inconstitucionalidade de lei pelo contribuinte. A manutenção da aplicação de leis claramente inconstitucionais – mas ainda não declaradas sob o efeito *erga omnes* – pelo Fisco perpetua uma injustiça tributária que somente poderá ser solucionada após anos de litígio judicial, o que também infringe os princípios da moralidade e da eficiência, a seguir debatidos.

3.2. Princípios da moralidade e da eficiência

É cediço que a Administração, em todo momento, deve primar pela moralidade e eficiência dos serviços prestados à sociedade. Tanto é assim que esses dois norteadores da ação estatal constam de maneira expressa no âmbito constitucional e legal.

Em nossa Constituição Federal, os princípios estão elencados no artigo 372. Na Lei 9.784/99, a qual “estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração”, de acordo com Leandro Paulsen (2010. p. 16), os axiomas estão elencados no caput do artigo 2º:

Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Não só os princípios descritos no *caput*, mas também diversos critérios a serem adotados no processo administrativo federal, são apontados nos incisos de I a XIII subsequentes. Dentre esses cabe enunciar a atuação conforme a lei e o Direito, a vedação à renúncia total ou parcial de poderes ou competências, a atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé e a interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige.

Primeiramente, invocamos o princípio da moralidade. O referido axioma, o qual passou a ganhar maior destaque no sistema jurídico brasileiro a partir da Constituição Federal de 1988, destaca que os atos da Administração deverão estar dotados de ética, probidade e boa-fé, e sua violação configuraria verdadeira ilicitude do ato, passível de ação de improbidade administrativa, vide art. 11 da Lei 8.429/92.

Em verdade, a moralidade na Administração Pública até pode extrapolar os limites da legalidade, pois está autorizada a praticar um ato em desrespeito à lei vigente, ou que desatenda preceitos morais. Nesse sentido, Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1999, p. 79):

Sempre que em matéria administrativa se verificar que ela se relaciona juridicamente, embora em consonância com a lei, ofende a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, o princípio de justiça e de equidade, a ideia comum de honestidade, estará havendo ofensa ao princípio da moralidade administrativa.

O respeito aos atos morais, na atividade do Fisco, seria um respeito à confiança do administrado. Isso porque o contribuinte teria a certeza de que, ao ser coagido administrativamente a cumprir determinada obrigação, tal ação adviria de uma fundamentação ética, e não da mera interpretação literal da lei.

Ocorre que o julgador administrativo, em matérias já julgadas a favor do contribuinte de modo reiterado pelo judiciário, inscreve-os em dívida ativa e os executa, ainda que amparado em lei inconstitucional, forçando o administrado a buscar o caminho moroso de ver sua obrigação ser solucionada pela via judicial, como na contribuição social para o custeio da previdência de agentes políticos (BRASIL, 2012):

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINARIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUNAL. CONTRIBUIÇÃO. TITULARES DE MANDATO ELETIVO. INCONSTITUCIONALIDADE. EC 20/1998. CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE. 1. O Plenário

² Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]

do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 351.717, da relatoria do ministro Carlos Velloso, declarou a inconstitucionalidade do art. 13, § 1º, da Lei 9.506/1997, que instituiu contribuição social para o custeio da previdência de agentes políticos. 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a alteração constitucional não tem o condão de tornar legítima norma anteriormente considerada inconstitucional diante da Constituição Federal então vigente. 3. Agravo regimental desprovido.

Ora, decidir administrativamente pela aplicação de lei reiteradamente declarada inconstitucional judicialmente – pela simples razão de impossibilidade de análise de argumento de constitucionalidade – fere frontalmente o princípio da moralidade. A Administração, apesar de saber da reiterada declaração de inconstitucionalidade de uma lei, continua a utilizando para gerar crédito e autuar o administrado.

Em outras palavras, isso pode ser considerado como enriquecimento ilícito, já que grande montante da receita gerada de modo inconstitucional não restará devolvido ou compensado ao contribuinte que, ante o tortuoso caminho da repetição/compensação de indébito, acabará por não custear advogados e custas processuais para contestar a dívida nas instâncias administrativas e judiciais, mas quitará o débito nos prazos estabelecidos.

Destarte, a Administração utiliza imoralmente, em um sem número de casos, uma lei já declarada inconstitucional em solidificada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para fundamentar seus lançamentos, com o que não se pode concordar. Aproveita-se, também, não só da morosidade do Poder Judiciário pátrio para resolver esses litígios, como também de sua própria lentidão no âmbito administrativo para julgamento dos processos administrativos.

O fenômeno supra descrito é uma inconstitucionalidade útil, pois com base na utilização de leis claramente inconstitucionais o Fisco Federal, Estadual ou Municipal consegue arrecadar mais de seus contribuintes enquanto ainda amparados no lapso temporal entre a vigência dessa e sua declaração de inconstitucionalidade com efeito *erga omnes*. Nesse panorama, temos, então, a violação do princípio da moralidade, uma vez que são praticados atos baseados em leis claramente inconstitucionais para arrecadação do Estado, em detrimento da coletividade e o interesse público.

Ultrapassando a moralidade, passamos a discutir o princípio da eficiência administrativa. Esse princípio, o qual também pode ser correlacionado com a própria finalidade do Estado, deve ser retratado como a ideia do melhor resultado dos serviços prestados pelo Estado com o menor uso da máquina pública, ou seja, visa o melhor aproveitamento dos recursos governamentais.

Este axioma significa desenvolver a atividade administrativa “do modo mais congruente, mais oportuno e mais adequado aos fins a serem alcançados, graças à escolha dos meios e da ocasião de utilizá-los, concebíveis como os mais idôneos para tanto” (MELLO, 2013, p. 125-126).

Apesar de ser de extrema importância ressaltar que a *res pública* não deve se ater apenas à eficiência por qualquer meio, como é feito na instância privada, deve-se entender que a Administração deverá não só satisfazer as necessidades dos contribuintes da maneira mais eficaz como no menor curso e tempo possíveis.

No entanto, ao compelir o contribuinte a iniciar uma demanda judicial para buscar eventual ressarcimento/restituição dos indébitos em matéria já decidida pelo Supremo Tribunal Federal, a qual poderia ter sido evitada pelo simples afastamento de aplicação de uma lei pelo entendimento da inconstitucionalidade dessa pelo Fisco, não atende de forma alguma o princípio da eficiência conforme demonstramos.

Por isso, poderia até ser cabível o ressarcimento por eventuais danos morais causados pelo Estado. Procedendo a uma análise mais profunda, tem-se até uma má-fé processual da Administração ao defender teses já rejeitadas no Supremo Tribunal Federal no PAF e no processo judicial, até última instância, onerando-se eventualmente nos ônus sucumbenciais e na utilização fadigosa de profissionais de alto escalão durante o curso processual.

Dessa forma, para que se atendam os princípios elencados por esse tópico, quais sejam, da moralidade e da eficiência, deverá a Administração exercer a ponderação entre a parcela tributária da qual pode se discutir daquela já solidificada em desfavor da Fazenda, para que haja a garantia da otimização do benefício aos cidadãos, com o mínimo de sacrifícios.

3.3. Princípio da legalidade

Não menos importante que os outros elencados, o princípio da legalidade é utilizado pelo administrador fazendário, por muitas vezes, para justificar um ato legal sem respaldo constitucional. Tal atitude é explicada pela existência de uma afronta à divisão dos três poderes, restando atentar-se o Poder Executivo à legalidade estrita. O dito é muito bem apresentado nos julgados da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (BRASIL 2011a e 2011b), abaixo elencados:

INCONSTITUCIONALIDADE. DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. A instância administrativa não é foro apropriado para discutir inconstitucionalidade de normas, pois qualquer discussão sobre constitucionalidade deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

Vê-se, no pensamento do administrador fazendário, que a expressão legalidade fica adstrita à aplicação literal de lei infraconstitucional, como respeito ao fenômeno da separação dos Poderes, tão necessário para a criação da ideia do Estado Moderno. Todavia, no passar das últimas décadas, o conceito de legalidade foi ampliado para a chamada legalidade formal. Em outras palavras, cabe-se dizer que o princípio da legalidade não significa apenas o respeito ao conteúdo legal, mas também aos preceitos do Estado Democrático Brasileiro, aos demais princípios constitucionais e à própria Constituição, lei das leis.

Isso significa dizer que o axioma deste tópico não se refere à lei estrita, mas a um conjunto normativo constitucional e infraconstitucional em nosso país. Tal assertiva também foi proferida pela Ministra Eliana Calmon, em palestra promovida pelo CNJ.³ Defendeu a Ministra que:

A relativização do princípio da legalidade consubstancia-se na faculdade de descumprir a lei, se não atende ela aos princípios constitucionais (...) a aplicação da norma via princípios é, hoje, o que há de mais moderno na Ciência do Direito, podendo-se afirmar que há uma espécie de filtragem constitucional do Direito Público Brasileiro. (CALMON, 2003, sem página)

Outro ponto a ser acrescentado a essa premissa é a conceituação da Administração judicante. Essa parte da Administração consiste em exercitar um papel semelhante ao do Poder Judiciário que, apesar de seus julgados não serem atingidos pelo fenômeno da coisa julgada, deve essa parte do órgão se distanciar da atividade fiscalizatória e promover a justiça no âmbito administrativo. Portanto, uma maior

³ Para melhor entendimento da relativização do princípio da legalidade, recomenda-se a leitura completa da transcrição em artigo da palestra "A Revisão Judicial dos Atos Administrativos de Órgãos Reguladores e de Defesa da Concorrência", de Eliana Calmon, no Seminário sobre a Justiça, promovido pelo Conselho da Justiça Federal, em Brasília, proferida em 04/04/2003. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/87>.

independência é dada a esse julgador, para que não se adstrinja apenas às portarias e regulamentos em detrimento de julgados proferidos pelo Excelso Supremo Tribunal Federal.

Em outras palavras, entende-se que esse julgador pode primar pela aplicação de decisão colegiada reiterada em nosso Tribunal Maior ao invés de normas de baixo valor normativo emitidas pelo próprio órgão a ele vinculado. Deve-se trazer à baila, após essas alegações, o que é dito por Leonardo Nunes Marques (2006, p. 407), acerca do princípio da legalidade no que tange a alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo no processo administrativo fiscal:

Sem dúvida alguma, o comando constitucional em enfoque impõe ao Poder Executivo que cumpra as determinações oriundas dos textos infraconstitucionais. Resta saber, então, se o Poder incumbido de aplicar a norma ao caso concreto deve se submeter também, quando do cumprimento de tal função, às regras de índole constitucional. Em outras palavras, o princípio da legalidade significa o exclusivo respeito às leis em sentido estrito (ordinárias) ou também implica na observância dos princípios e regras constitucionais? É lição básica que a constituição é o alicerce normativo do Estado Democrático de Direito e donde promanam princípios e regras que são o fundamento de validade de todo e qualquer ato normativo infraconstitucional, nos termos da teoria mais vitoriosa de Hans Kelsen.

Dessa premissa se extrai que toda norma em desacordo com a mensagem constitucional é um ato inválido, o qual não merece cumprimento e deve ser retirado do ordenamento jurídico. A norma inválida constitui comando que afronta os direitos fundamentais e as regras e noções estruturais do sistema. Logo, a Constituição é a lei máxima, a lei das leis, a norma que dá fundamento a toda ordem jurídica e por isso deve ser respeitada por todos os Poderes no exercício das atividades que lhe foram atribuídas: o Poder Judiciário quando do julgamento dos litígios e o Poder Executivo quando da aplicação dos comandos normativos à situação fática.

Em síntese: o Poder Legislativo apenas é deferido editar normas compatíveis com a Constituição Federal; o Poder Judiciário somente pode proferir decisões que busquem respaldo na Carta Magna; e o Poder Executivo está compelido a aplicar ao caso concreto tão-só comandos em estrita consonância com o Texto Maior.

Fica evidente, pela conclusão do autor, que o Poder Executivo precisa seguir o princípio da legalidade, mas sempre com respeito e observância à Constituição, norma maior da hierarquia do sistema jurídico brasileiro. Nessa vertente, e finalizando a conceituação e defesa dos princípios do processo administrativo fiscal, prosseguir-se-á com a conceituação e aplicação do controle de constitucionalidade.

4. Barreiras à análise de (in)constitucionalidade da lei no processo administrativo fiscal

Até o momento, transpusemos argumentos sólidos para que sejam analisadas as alegações de inconstitucionalidade de lei pelo contribuinte no processo administrativo tributário. Contudo, o posicionamento do Conselho de Contribuintes se firmou de modo taxativo contra a tese apresentada.

É verdade que, apesar de toda força valorativa dos convencimentos tidos nos tópicos anteriores, além da barreira já ultrapassada do princípio da legalidade, debatida e invertida a favor do controle de constitucionalidade, reconhecemos que a aplicação do mecanismo de afastamento da lei esbarra em algumas dificuldades. Veremos, nesse momento, algumas problemáticas que serão enfrentadas para que se julgue essa inconstitucionalidade de lei ou ato normativo na instância administrativa e como superá-las, com o fito de se promover a justiça tributária.

4.1. *A limitação da autotutela e a reserva relativa de jurisdição*

A primeira barreira a ser ultrapassada é trazida pela tese de que a Administração possui somente o poder de se pronunciar desfavoravelmente sobre os atos que ela mesma produziu, quando inoportunos, irregulares ou ilegais, sendo vedado, dessa forma, a correção dos atos produzidos pelo Poder Judiciário ou Legislativo. Defende-se, neste pormenor, que, se ultrapassasse essa função judicante, restaria afrontado o princípio da reserva da jurisdição no que tange à análise de inconstitucionalidade de lei, a qual deveria ser somente realizada pelo Judiciário.

Deve-se dizer, entretanto, que tal posicionamento não pode prosperar. Em verdade, como estabelecido nas Súmulas do Supremo Tribunal Federal de n. 346⁴ e 473,⁵ cabe à Administração Pública declarar a nulidade ou anular seus atos. Perante essas súmulas, alguns autores, como Machado Segundo (2003, p. 97-98), inferem que há impossibilidade total em se analisar uma arguição de inconstitucionalidade de lei, *in verbis*:

Quando a Administração, para considerar inválido o ato administrativo impugnado [...], tiver de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, já não será mais da autotutela que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder.

Nesse caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um ato seu, mas julgando a validade de um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento na legalidade, nem muito menos no exercício da autotutela administrativa que ele decorre.

Contudo, não está asseverado pelas súmulas que fica o Estado adstrito a analisar as alegações do contribuinte de natureza apenas legal. Em verdade, quando se afasta a aplicação de um artigo de lei em respeito à Constituição, parte da doutrina entende que de fato está o Tribunal Administrativo apenas revendo seu próprio ato, haja vista o vício insanável em sua fundamentação. Luiz Fernando de Carvalho Accácio (BRASIL, 1995) justificou que:

Destarte, quando um Tribunal Administrativo invalida um lançamento por ilegalidade ou inconstitucionalidade está ele, na verdade, aplicando a Constituição e por consequência revendo ato da Administração, no caso um lançamento tributário, porque eivado de vício insanável.

Em outras palavras, o que ocorre é o controle de um ato administrativo realizado pelo próprio Poder Executivo com o fito de se afastar apenas a aplicação da norma entendida como inconstitucional, a qual permanecerá válida, vigente e eficaz no sistema jurídico brasileiro até que seja realizado o devido controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário. Portanto, não se ultrapassam, na aplicação do tema, as limitações da autotutela da Administração.

Tal conclusão também deverá ser aplicada no que tange ao argumento de que o controle de constitucionalidade no âmbito do processo administrativo fiscal ofenderia ao primado da reserva de jurisdição pátria. No Brasil, temos a chamada jurisdição una, o que significa que os julgados administrativos, diferentemente do modelo francês, não serão dotados de natureza jurisdicional ou terão a seu favor o

⁴ Súmula 346: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

⁵ Súmula 473: A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

instituto da coisa julgada, conforme se extrai do preceito estabelecido na Carta Magna no inciso XXXV do artigo 5º. Ou seja, a jurisdição, em nosso país, é reservada ao Poder Judiciário.

Nesse sentido, assim como já exposto nas limitações da autotutela, alguns doutrinadores defendem que há ofensa a essa reserva jurisdicional quando a Administração judicante julga seus atos com base na alegação de inconstitucionalidade de uma lei, algo privativo ao processo judicial.

Ocorre que, além desse conceito de reserva de jurisdição ferir o fenômeno da jurisdicionalização do processo administrativo, também está sendo entendido de forma errônea por parte dessa doutrina, pois, em verdade, a reserva de jurisdição brasileira é relativa. Isso significa que, apesar do Poder Judiciário possuir a última palavra sobre o tema julgado no âmbito administrativo, não é excluída a possibilidade de afastamento de aplicação de lei por outros órgãos, quando esses a entender inconstitucional.

Por outro lado, quando os julgadores administrativos afastam a aplicação de uma lei pela aplicação de julgados do Supremo Tribunal Federal, os quais se pronunciaram pela inconstitucionalidade desta, tem-se que estão seguindo o entendimento de um órgão que é jurisdicional por excelência, respeitando, por conseguinte, a reserva de jurisdição relativa.

Ora, a nossa Constituição Federal possui eficácia direta no sistema jurídico pátrio, ou seja, não é apenas a lei das leis, mas também uma fonte de direito hierarquicamente superior a todas as outras, com possibilidade de utilização por todos os aplicadores do direito. Dessa forma, o respeito ao conteúdo constitucional é uma forma de fazer valer a vontade do legislador constitucional. Não há, dessa maneira, o julgamento de validade de ato do Poder Legislativo, mas apenas a anulação ou revisão de seu próprio ato, não sendo essa uma alegação que preocupa a aplicação do mecanismo.

4.2. A presunção de constitucionalidade da lei

Outro argumento reconhecidamente forte contra a análise de alegação de inconstitucionalidade é a presunção de constitucionalidade da lei. Em resumo, é sem argumentação aceito que, no sistema legal pátrio, as normas nascem com presunção de constitucionalidade no Estado Democrático de Direito e continuarão válidas, vigentes e eficazes até que sejam revogadas ou declaradas inconstitucionais.

Portanto, não caberia à Administração judicante o afastamento de lei sabidamente constitucional até seja entendida de outra maneira. Ainda, com mais razão, no processo legislativo, tem-se que a lei se inicia pelo Congresso Nacional, mas é o Presidente da República – Governador ou Prefeito – que sanciona a lei, o que tornaria ilógico um julgador administrativo descumprir algo por inconstitucional quando houve um procedimento legítimo de criação da norma.

Todavia, é necessário pontuar duas ressalvas no presente estudo: a primeira é que, quando o Chefe do Poder Executivo veta o conteúdo parcial ou integral da lei, pode o Congresso – Assembleia ou Câmara – ignorar o apelo e não manter o veto. Nesse caso, temos uma lei vigente a qual o Chefe maior entende que vai de encontro com as propostas da nossa Constituição Federal. A segunda ressalva, por sua vez, atribui a forma de aplicação da presunção de constitucionalidade das leis e do ato administrativo. Ora, a presunção aqui tratada é claramente a *ius tantum*, ou seja, é relativa e admite prova em contrário para ser elidida.

Dessa maneira, desde que existam argumentos contundentes e coerentes para o afastamento de aplicação da lei, já que afronta a Carta Magna, retira-se o benefício da presunção da constitucionalidade da lei analisada naquele caso concreto. Nesse panorama, a Constituição seria favorecida, em detrimento de normas com conteúdo de menor hierarquia, como o art. 22-A do Regimento Interno do Conselho de

Contribuintes – é debatida, de plano, a sua inaplicabilidade –, positivado na Portaria nº 103/2002, que trouxe a seguinte redação:

Art. 22 A. 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 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.

A regra limitadora do *caput* do presente artigo, por si só, já se encontra em sentido diametralmente oposto a todos os princípios da Administração já elencados até agora. Contudo, as exceções trazidas pelos seus incisos constam uma abertura de pensamento no âmbito do processo administrativo importante para o seguimento do raciocínio abordado até o momento.

Nessa esteira, Leonardo Nunes Marques (2006, p. 409) assevera que:

Pode-se concluir, assim, que os órgãos de julgamento da Administração não só podem como devem conhecer das alegações de inconstitucionalidade da lei que deu respaldo à prática do ato administrativo para fins de declará-lo insubsistente. Logo, a regra contida no art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes é inválida.

A própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRF n. 439/96, já admitiu a possibilidade de que matéria constitucional seja objeto de apreciação pelo Conselho de Contribuintes. Confira-se trecho do parecer:

“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”. (Parecer da Lavra de Luiz Fernando Oliveira Moraes aprovado pelo Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional)

Também se acrescenta que o art. 77, da Lei nº. 9.430/96, dispõe que:

Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa: I – abster-se de constituí-los; II – retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa; III – formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

O Parecer confeccionado pelo Sr. Luiz Fernando Oliveira Moraes e o art. 77, ambos acima elencados, visam atender aos princípios da moralidade e da legalidade. O dispositivo legal, especificamente, na proposta de solução de conflitos no âmbito do processo administrativo, autorizou o Poder Executivo a disciplinar o não lançamento, a extinção do crédito e desistência de ações quando se tenha declarado

pelo Supremo Tribunal Federal a inconstitucionalidade parcial ou total de uma lei. Ultrapassados, portanto, os argumentos tecidos pelo Conselho de Contribuintes e pela doutrina conservadora nesse ponto.

4.3. A impossibilidade de se reverter o julgado administrativo no poder judiciário e a falta de uniformização da jurisprudência

Por fim, o último argumento utilizado pelos julgadores administrativos no que tange à negativa de reconhecimento de arguição de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo é falta de uniformização da jurisprudência no processo administrativo fiscal e a impossibilidade de reversão do julgado desfavorável à Fazenda ser levado à discussão judicial.

Preambularmente, no que tange a possibilidade de reversão de um julgamento favorável ao contribuinte no Poder Judiciário, tem-se que a parte majoritária da doutrina defende que não existe tal possibilidade, por motivos temporais e lógicos.

O argumento temporal limita-se ao limite decadencial e prescricional de constituição dos créditos da Fazenda Pública, consubstanciado evidentemente pelos arts. 173 e 174, ambos do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Por sua vez, o argumento lógico se baseia no fato de que a não exclusão do Poder Judiciário de lesão ou ameaça a direito, insculpida no inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal, é direcionada apenas ao contribuinte, não podendo o órgão administrativo se fazer valer desse preceito constitucional. Isso porque no caso do processo administrativo, o órgão julgador é o próprio Fisco, não sendo coerente que a Administração busque, no Poder Judiciário, provimento que ela própria tenha negado. Nesse sentido, Leandro Paulsen (2010, p. 86) infere que:

As decisões de que trata o art. 42 fazem coisa julgada na esfera administrativa, não podendo ser desrespeitadas pela administração, que deve acatá-las. Ao contribuinte, todavia, é garantido o acesso ao poder judiciário, para rediscutir qualquer decisão que lhe seja contrária. A razão de ser da regra decorre do fundamento precípua da existência do processo administrativo fiscal, que é permitir à própria administração tributária rever os lançamentos efetuados, de forma a cancelar os que sejam improcedentes. Como salienta Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas (Processo Administrativo Tributário, Malheiros, 2000, p. 100). “O Estado tem o dever de instituir procedimentos tendentes à investigação da legalidade dos atos administrativos praticados pela Administração. Esta é a atividade de autocontrole ou controle administrativo da legalidade, por exigência da Constituição Federal, especialmente pelos comandos do art. 5º, XXXIV, ‘a’, LIV e LV”. Existindo esse dever, faz sentido a existência do processo administrativo litigioso, iniciado pela inconformidade do contribuinte através da impugnação e findo com a confirmação ou a revisão do

ato do lançamento pela própria administração. Tal direito não é garantido à Administração, quando a decisão for favorável ao contribuinte, para rediscutir questão de direito e de fato já apreciada pelas instâncias julgadoras administrativas.

Nessa vertente, a preocupação da doutrina conservadora cinge-se nessa impossibilidade de mudança do julgado administrativo, a favor do contribuinte. É defendido por essa corrente que o Conselho de Contribuintes, órgão que não é judicante por excelência, poderá cometer eventuais erros de julgamento ao tratar de assunto tão complexo como o controle de constitucionalidade. Diante disso, ainda, verá o Fisco um caráter definitivo desse julgado em face de um contribuinte em detrimento de outro, o que fere, inclusive, o princípio da igualdade e da segurança jurídica.

Ocorre que essa preocupação é tão válida quanto em qualquer outro julgamento do órgão administrativo, sem qualquer estudo de inconstitucionalidade, não havendo qualquer explicação para tal posicionamento. Esse fenômeno ocorrerá em qualquer decisão pró contribuinte, não sendo esse um motivo razoável para a limitação de defesa do administrado em processo administrativo fiscal.

Na mesma linha de raciocínio se rebate a outra barreira arguida pelo Conselho dos Contribuintes. Há um forte pensamento de que o órgão administrativo não possui mecanismos de uniformização de jurisprudência e, por existirem diversas turmas de julgamento, não haveria um consenso entre essas.

Contudo, com isso não se pode concordar. Existem diversos meios de uniformização dos julgados e, inclusive, o art. 29 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de nº 155/1998, trata da possibilidade de adoção de súmula, nesses termos:

Art. 29. As decisões reiteradas e uniformes da Câmara serão consubstanciadas em súmula, de aplicação obrigatória pela Câmara.

Nesses termos, fica claro que há formas de a Administração adotar orientação equânime no que tange à legislação tributária, provocando manifestação inclusive do Ministro do Estado, consoante art. 6º, inc. II, do Regimento Interno tratado. É utilizada essa técnica quando a jurisprudência se encontra pacificada, seguindo de acordo com o princípio, já tratado, da eficiência administrativa. Não é de outra forma que se colocam as Súmulas do 1º e 2º extinto Conselho de Contribuintes, contra o tema proposto neste artigo:

Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula 2º CC nº 2.: O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

Portanto, seriam dessa maneira solucionadas, em processo administrativo, as alegações de inconstitucionalidade de lei, uma vez que todos os argumentos do contribuinte seriam analisados pelos órgãos da Administração. Portanto, descabida eventual alegação de impossibilidade de falta de uniformização de jurisprudência.

5. Conclusão

Em conclusão, espera-se que tenham sido expostos todos os aspectos mais importantes no que tange ao controle de constitucionalidade no âmbito do processo administrativo fiscal no presente trabalho.

Não se pode negar que a jurisprudência é severa, pois reiteradamente rejeita a possibilidade de arguição de inconstitucionalidade de lei no processo administrativo, mas, assim como a sociedade não é constante

e o Direito acompanha tais mudanças, também há alteração dos componentes dos órgãos julgadores, de modo a garantir eventual aplicação do entendimento aqui explanado.

É notório que, com o advento da Constituição Federal de 1988, ocorreu no Brasil o fenômeno da jurisdicionalização do processo administrativo, fazendo constar que os administrados agora seriam beneficiados pelos princípios do devido processo legal, contraditório e da ampla defesa, assim como a Administração deveria se atentar aos princípios da moralidade, eficiência e legalidade (ampla).

Com isso, muito se mudou no processo administrativo e, espera-se que, na certeza da correta análise feita no presente trabalho, também se mudará o posicionamento do Conselho de Contribuintes para que esse analise a alegação de inconstitucionalidade de lei no processo administrativo fiscal.

Isso fará com que milhares de casos já sejam resolvidos no processo administrativo fiscal, sem a necessidade de utilização da morosa máquina judiciária pátria e, além desse argumento, acabará com a confecção de afrontas às Certidões de Dívida Ativa, títulos executivos extrajudiciais embaixadores da execução fiscal, os quais possuem presunção de legalidade e certeza dificilmente elididas por meio de exceção de pré-executividade.

Por outro lado, mostrou-se que o exercício desse controle no âmbito administrativo não afronta os pilares e limites do Estado Democrático de Direito, ultrapassando-se, neste pormenor, as barreiras impostas pela doutrina mais conservadora. Deverá a Administração, acima de tudo, prezar pelo seu fim, que é o interesse público.

Dessa maneira, conclui-se no presente trabalho que a Administração judicante, para ser eficiente e moral, atenderá os anseios do contribuinte e analisará suas alegações, desde que contundentes, de inconstitucionalidade de lei que embasou o ato administrativo ora defendido no âmbito do processo administrativo fiscal.

6. Referências bibliográficas

- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARCELLOS, Ana Paula de. A eficácia jurídica dos princípios constitucionais - O princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BASTOS, Celso Ribeiro. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.) O princípio da moralidade no direito tributário. 2^a ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- BRASIL. Conselho dos Contribuintes do Ministério da Fazenda. Recurso Voluntário n.º. 151851. Órgão Julgador: Oitava Turma Especial da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Sessão em 15/09/2008.
- BRASIL. Conselho dos Contribuintes do Ministério da Fazenda. Recurso Voluntário n.º.248700. Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sessão em 06/05/2009.
- BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo. Acórdão n.º. 16-31238. Órgão Julgador: Primeira Turma, Sessão em 04/05/2011 (2011a).
- BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo. Acórdão n.º. 16-31540. Órgão Julgador: Primeira Turma, Sessão em 18/05/2011 (2011b).

- BRASIL. Ministério da Fazenda do Brasil. Portaria n°. 55 de 1998. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2002/PRT%20MF%2055,%20de%201998.pdf>>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Decreto n°. 70.235 de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Decreto n°. 83.304 de 1979. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d83304.htm>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Decreto-Lei n°. 200 de 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Lei n°. 11.941 de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Lei n°. 5.172 de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Lei n°. 9.430 de 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>>.
- BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil. Lei n°. 9.784 de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9784.htm>.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n°. 343801. Rel. Min. AYRES BRITTO, DJ 25/06/2012.
- BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Acórdão SF 2.713/95. Sessão em 30/05/1995. DJ 25/07/1995.
- CARNELUTTI, Francesco. Instituições do processo civil. Vol. I. Tradução de Adrián Sotero De Witt Batista. Campinas: Servanda, 1999.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 23ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. Curso de direito tributário. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Sasha Calmon Navarro. Processo administrativo tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.) Processo administrativo tributário. 2ª ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Curso de Direito Administrativo. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- GASPARINI, Diógenes. Direito administrativo. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 25, p. 68-79, 1997.

- LÓPEZ, Maria Teresa Martínez e NEDER, Marcos Vinicius. *Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 98, p. 91-99, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*. 32ª ed. São Paulo: Dialética, 2014.
- MARINS, James. *Princípios fundamentais do direito processual tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- MARQUES, Leonardo Nunes. In: PAULA, Rodrigo Francisco de (coord.). *Processo administrativo fiscal federal*. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2006.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *O princípio da moralidade no direito tributário*. 2ª ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- MAZZUCO, Giovana Ribas. *Controle de constitucionalidade no processo administrativo tributário*. Trabalho de finalização de mestrado perante a Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2006.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- _____. *Curso de direito administrativo*. 30ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. São Paulo: Atlas, 2007.
- PAULSEN, Leandro. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.
- RAMOS, Elival da Silva. *Controle de Constitucionalidade no Brasil- Perspectivas de Evolução*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SILVA, José Afonso Da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 22ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002.
- XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.