

## **A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS E ATOS NORMATIVOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

**Luiz Fernando Baracho<sup>1</sup>**

### **Resumo**

A presente pesquisa tem como objetivo a averiguação da possibilidade de análise e declaração por parte dos Tribunais Administrativos, notadamente aqueles incumbidos de julgar as demandas tributárias, de alegada inconstitucionalidade de lei que fundamenta o lançamento fiscal, sem que este ato normativo tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Trata-se de pesquisa bibliográfica de caráter exploratório, realizada a partir de revisão literária do Direito Processual Tributário Brasileiro, compreendido no marco teórico do Estado Democrático de Direito. Neste contexto, o estudo parte da análise do processo administrativo à luz da Constituição Federal de 1988, perpassando pela organização do Tribunal Administrativo Federal e Estadual Mineiro, bem como pelos seus princípios gerais e específicos. Posteriormente, será objeto de reflexão a teoria da tripartição do Poder do Estado, demonstrando que os Poderes executam funções típicas e atípicas. Analisar-se-á, ainda, as formas de Controle de Constitucionalidade das Leis bem como os órgãos que a exercem. Ao final, será estudado de forma crítica a função jurisdicional e a atuação do julgador administrativo no que tange às inconstitucionalidades arguidas no curso da demanda tributária. Tudo isso a fim de constatar que o julgador administrativo deve analisar e deixar de aplicar as alegadas leis inconstitucionais, inclusive determinando a anulação da autuação fiscal.

**Palavras-chave:** Processo Administrativo Fiscal. Arguição de Inconstitucionalidade. Controle de Constitucionalidade Difuso.

---

<sup>1</sup> Especialista em Direito Processual pelo IEC da PUC/MG. Bacharel em Direito pela Faculdade Mineira de Direito da PUC/MG

## **1 INTRODUÇÃO**

O presente trabalho tem como objetivo a investigação acerca da possibilidade de se conhecer as arguições de inconstitucionalidade de leis no âmbito do processo administrativo tributário, tendo como paradigma a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, vez que nesta foi assegurado aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

Este tema é bastante oportuno e atual, vez que, em que pese tanto o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal Federal, quanto o Decreto nº 44.747/08, que regula o Processo Administrativo Fiscal do Estado de Minas Gerais, dispõem expressamente que no âmbito de tais procedimentos ficam vedados aos órgãos julgadores deixar de aplicar qualquer norma com base em argumentos constitucionais, a doutrina é uníssona ao afirmar que excluir a apreciação do questionamento da inconstitucionalidade de qualquer norma jurídica é restringir o direito à ampla defesa do litigante, assegurado pela nossa Carta Maior.

Para tanto, o presente trabalho inicia-se através do estudo do processo administrativo, traçando seu panorama histórico e doutrinário, no contexto do Ordenamento Jurídico Brasileiro.

A seguir, a fim de melhor situar o leitor sobre o tema, será explorado a organização do contencioso tributário Federal e do contencioso tributário do Estado de Minas Gerais, bem como os princípios gerais e específicos que informam esta espécie de processo.

Do mesmo modo, serão tecidas algumas considerações acerca da Teoria da Tripartição dos Poderes, apresentando e analisando cada função da república, para que se entenda e se delimitem suas formas de atuação, a harmonia entre estes e os pontos de interseção de suas características e funções.

Após estes pontos, serão analisadas as formas de controle de constitucionalidade das leis adotadas pelo legislador brasileiro, levando-se em consideração os órgãos que podem exercê-la.

Montado este panorama, trilhado está o caminho para um debate de forma crítica acerca da função jurisdicional e da atuação do julgador administrativo no que tange às inconstitucionalidades arguidas no curso da demanda tributária.

## **2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO**

A instância administrativa, a despeito de sua importância e do reconhecimento que desfruta no arranjo da ordem jurídica nacional, não contava, até o final de 1988, com um processo administrativo juridicamente estruturado e apto a proteger os cidadãos contra atos ou comportamentos exacerbados da Administração.

Assim, o processo administrativo surgiu em nosso ordenamento jurídico a partir da instituição do Estado Democrático de Direito, Estado este onde as garantias individuais são constitucionalmente protegidas justamente por constituírem-se direitos fundamentais.

Em outras palavras, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 5º, inciso LV<sup>2</sup>, desenhou um processo administrativo democrático, atribuindo-lhe a mesma tutela jurídica dispensada dos processos judiciais.

Neste diapasão, tem-se que o processo administrativo, na ótica constitucional vigente, é o conjunto de atos administrativos conduzidos em contraditório e preordenados a uma tomada de decisão pela Administração.

Sobre o tema, merece destaque as lições de Gasparini (2005, p. 857) acerca de sua definição, vejamos:

Processo administrativo, em sentido prático, amplo, é o conjunto de medidas jurídicas e materiais praticadas com certa ordem cronológica, necessárias ao registro dos atos da Administração Pública, ao controle do comportamento dos administrados e de seus servidores, a compatibilizar, no exercício do poder de polícia, os interesses público e privado, a punir seus servidores e terceiros, a resolver controvérsias administrativas e a outorgar direitos a terceiros.

Especificamente em relação ao processo administrativo tributário, objeto do presente estudo, entende-se por aquele que se destina à determinação, exigência ou dispensa do crédito tributário, bem como a fixação do âmbito de incidência da norma de tributação no caso concreto, ou a imposição de penalidades aos contribuintes.

Neste sentido, esclarece Hely Lopes Meirelles (1992, p. 175):

O conceito de processo administrativo tributário compreende todos os procedimentos fiscais próprios, ou seja, a atividade de controle (processo de lançamento e de consulta), de outorga (processo de isenção) e de punição (processos

---

<sup>2</sup> Art.5, LV, CF/88: 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.

por infração fiscal), além dos processos impróprios, que são as simples autuações de expedientes que tramitam pelos órgãos tributantes e repartições arrecadoras para notificação do contribuinte, cadastramento e outros atos complementares de interesse do Fisco.

Destas lições, depreende-se que o processo administrativo é qualificado pela presença da Administração Pública como parte e órgão julgador, seja encerrando um litígio entre esta e seus servidores, ou, entre aquela e seus súditos, como é o caso do Processo Administrativo Tributário, em que o contribuinte se insurge contra o lançamento tributário efetuado pelo fisco, e tem sua impugnação apreciada pelo próprio órgão fazendário.

Porém, em que pese ser a base fundamental do processo administrativo o respeito ao devido processo legal, existem, na prática, diversas situações em que os contribuintes veem tais garantias serem indevidamente restringidas pelos tribunais administrativos, sendo, uma delas, a recusa dos tribunais em analisar questões relativas à inconstitucionalidade de normas sob o pretexto de que o exame de constitucionalidade está reservado ao Poder Judiciário.

### **3 A ORGANIZAÇÃO DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Antes de se adentrar ao mérito do presente estudo, torna-se essencial conhecer em quais níveis de competência do Contencioso Fiscal podem ser arguidas as inconstitucionalidades de lei ou ato normativo.

Como exemplo, serão analisadas as estruturas do Contencioso Administrativo Tributário Federal, regido pelo Decreto nº 70.235/72, e do Contencioso Administrativo Tributário do Estado de Minas Gerais, regulada pelos Decretos nsº 44.747/08 e 44.906/08.

#### **3.1 A organização do contencioso administrativo tributário federal**

Editado em 06 de março de 1972, o Decreto nº 70.235 tem como finalidade regulamentar o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União.

Destaque-se que, em que pese sua edição ser anterior à Constituição Federal de 1988, tal ato normativo foi recepcionado pela Carta Magna, devendo, assim, ser lido à luz dos princípios da Legalidade (art. 5º, II, da CF/88) e do Devido Processo Legal (art. 5º, LIV).

Neste esteio, a primeira fase da ação fiscal, de caráter não contencioso e unilateral, é caracterizada pela constatação, por meio dos agentes administrativos, acerca do surgimento da relação tributária, por meio da ocorrência de um fato (fato gerador) previsto em uma norma (hipótese de incidência) como capaz de produzir tal efeito. Ao final da apuração, para que surja a obrigação tributária, necessário se torna o lançamento, ato pelo qual se determina tanto o conteúdo quanto o sujeito passivo da obrigação, conferindo à relação tributária liquidez e certeza. (MACHADO, 2011, p. 121/122).

A fase não contenciosa termina com o termo de encerramento de fiscalização que será acompanhado por um auto de infração<sup>3</sup>, nos casos em que tiver sido cometida alguma irregularidade pelo contribuinte, notificando-o acerca do lançamento levado a cabo pela Administração.

Após a cientificação do contribuinte acerca do lançamento tributário, inicia-se a segunda fase da ação fiscal, de natureza contenciosa, a partir do momento em que o devedor, por meio das vias administrativas, e no prazo legalmente fixado, manifesta seu inconformismo com o ato exacional, oferecendo sua impugnação, que é o ato formal em que este resiste administrativamente à pretensão tributária do fisco.

Assim, apresentada a impugnação, o julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, de acordo com o art. 25, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, compete, em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada.

Desta decisão poderá ser interposto, consoante dispõe o art. 33 do Decreto nº 70.235, recurso voluntário, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Por conseguinte, nos termos do art. 25, inciso II, do mencionado Decreto, o julgamento do recurso voluntário competirá, em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da

---

<sup>3</sup> Documento no qual o agente da autoridade administrativa narra a infração da legislação tributária atribuída por ele ao sujeito passivo no período da ação fiscal.

estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício<sup>4</sup> e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

Destaque-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais constitui-se por seções e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, sendo as primeiras especializadas por matéria e constituídas por câmaras, e a segunda constituída por turmas, compostas pelos Presidentes e Vice-Presidentes das câmaras e competente para o julgamento exclusivo dos recursos especiais aviados pelos contribuintes (art. 25, § 2º e 3º).

Por fim, dos acórdãos resultantes dos julgamentos dos recursos voluntários ou de ofício, caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado, sempre que tal decisão der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (art. 37, §2º, II, Decreto nº 70.235/72).

Frise-se que, por força do art. 26-A do Decreto nº 70.235, fica vedado aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Após esta breve explanação acerca da estrutura e organização do Contencioso Administrativo Tributário Federal, passemos à análise da estrutura mineira.

### **3.2 A organização do contencioso administrativo tributário do Estado de Minas Gerais**

No âmbito estadual, o processo e os procedimentos Tributários Administrativos são regidos pelo Decreto nº 44.747/08, enquanto o regimento interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais encontra-se regulamentado pelo Decreto nº 44.906/08.

Tendo em vista a semelhança da primeira fase da ação fiscal em nível federal e estadual, e levando-se em consideração apenas o fato de que no âmbito não contencioso todo

---

<sup>4</sup> Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

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

II - deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

o procedimento de constatação da formação da obrigação tributária se dá perante a Secretaria de Estado de Fazenda, desnecessário de torna reestudar este tema.

Dessa forma, na esfera estadual, a segunda fase da ação fiscal também se inicia a partir do momento em que o contribuinte, por meio das vias administrativas, oferece sua impugnação ao lançamento fiscal.

Porém, conforme determina o art. 117 do Decreto n° 44.747/08, a impugnação será dirigida ao Conselho de Contribuintes e entregue na Administração Fazendária a que estiver circunscrito o impugnante ou na Administração Fazendária indicada no Auto de Infração, no prazo de 30 (trinta) dias contados da intimação do lançamento de crédito tributário ou do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.

O Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 2° do Decreto n° 44.906/08, é órgão único do contencioso administrativo fiscal, integrante da estrutura administrativa da Secretaria de Estado de Fazenda – SEF, e é organizado em Conselho Pleno; Câmara Especial e Câmaras de Julgamento.

O Conselho Pleno<sup>5</sup> constitui-se pelo agrupamento de todas as Câmaras e é dirigido pelo Presidente do Conselho de Contribuintes, nos termos do art. 3° do Decreto n° 44.906/08.

Já a Câmara Especial<sup>6</sup> é composta pelos Presidentes e Vice-Presidentes da Primeira, Segunda e Terceira Câmaras de Julgamento e dirigida pelo Presidente do Conselho de Contribuintes, sendo esta competente para julgar o recurso de revisão, nos termos do art. 4° do Decreto n° 44.906/08.

Por fim, a Câmara de Julgamento<sup>7</sup> é composta de dois membros representantes dos contribuintes e dois membros representantes da Fazenda Pública Estadual e competente para julgar o lançamento impugnado, nos termos do art. 6° do Decreto n° 44.906/08.

---

<sup>5</sup> **Art. 17.** Compete ao Conselho Pleno: I - discutir e deliberar sobre: a) o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes; b) ato normativo de interesse da Administração do Conselho de Contribuintes ou do relacionamento fisco-contribuinte; c) elaboração de súmulas, a partir de decisões reiteradas, visando à uniformização de jurisprudência; e d) representação ao Secretário de Estado de Fazenda sobre matéria de interesse da administração tributária; II - aprovar estudos e pareceres sobre questões tributárias, indicando medidas para o aperfeiçoamento da legislação tributária e dos serviços de fiscalização; e III - opinar sobre as questões atinentes ao sistema tributário estadual, que lhe forem submetidas pelo Secretário de Estado de Fazenda.

<sup>6</sup> **Art. 20.** Compete à Câmara Especial: I - decidir sobre o conhecimento do recurso; e II - julgar o Recurso de Revisão.

<sup>7</sup> **Art. 19.** Compete à Câmara de Julgamento: I - julgar: a) o lançamento impugnado; b) a impugnação relativa a pedido de restituição; e c) a reclamação; e II - decidir sobre: a) questões relativas ao saneamento não contidas na reclamação; e b) relevação da intempestividade da impugnação.

Assim, conforme dispõe o art. 57 do Decreto nº 44.906/08, da decisão da Câmara de Julgamento acerca da impugnação ao lançamento fiscal cabe recurso de revisão para a Câmara Especial, no prazo de dez dias contados da intimação do acórdão.

Destaque-se que, na esfera administrativa, é irrecorrível a decisão da Câmara Especial que julgar o conhecimento e o mérito do recurso de revisão (art. 170 do Decreto nº 44.747/08).

Perceba ainda que, por determinação legal, não se incluem na competência do julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo (art. 110 do Decreto nº 44.747/08).

Analisadas estas formas de organização, torna-se mais claro compreender em quais momentos o julgador administrativo poder-se-ia valer-se do texto constitucional para anular o lançamento tributário.

Assim, caso tal possibilidade de declaração de inconstitucionalidade fosse utilizada pelos juízes administrativos, três seriam as fases em que poderiam ser arguidas e declaradas as pretensas inconstitucionalidades, quais sejam: o julgamento de primeira instância; o julgamento de segunda instância; e, no âmbito federal, o julgamento de Recurso Especial.

#### **4 PRINCÍPIOS GERAIS E ESPECÍFICOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Em virtude da importância reservada aos princípios em nosso sistema normativo, tem-se que estes, ao lado das regras, são normas jurídicas. Porém, enquanto as regras descrevem fatos hipotéticos, possuindo a nítida função de regular as relações jurídicas que se enquadram nas molduras típicas por elas descritas, os princípios, por sua vez, são normas generalíssimas dentro do sistema, que explicitam as noções que a sociedade e o Estado possuem e devem se reger.

Neste ponto, merecem destaque as lições de Roque Antônio Carrazza (2003, p. 31):

Por igual modo, em qualquer Ciência, princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a pedra angular de qualquer sistema.

Assim, como concretização da função estatal, o processo administrativo tributário submete-se tanto aos princípios gerais, quanto, também, orienta-se por princípios específicos, peculiares, é o que verá visto a seguir:

#### **4.1 Princípios gerais do processo administrativo**

O Processo Administrativo, como regra geral, de acordo com o art. 2º<sup>8</sup> da Lei 9.784/99, deve obedecer em especial, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, como forma de fazer garantir o Estado Democrático de Direito e as demais disposições constitucionais.

Vejamos sucintamente cada um, excluindo-se os princípios do contraditório e da ampla defesa, que será estudado em momento oportuno:

##### **4.1.1 Princípio da legalidade**

Determina o art. 2º, inciso I, da Lei 9.784/99 que o princípio da legalidade seria, pela concepção própria da lei, a atuação conforme a lei e o Direito.

Assim, depreende-se por simples leitura deste enunciado que não basta ao administrador obedecer à lei tão somente, devendo o mesmo pautar-se também, em seus atos e decisões, nos princípios do direito processual administrativo.

Não se pode olvidar que a atividade da Administração Pública é plenamente vinculada à lei, devendo sua atuação ser limitada apenas aos casos em que a lei fundamente seus atos.

Neste ponto, merece destaque as lições de Hely Lopes Meirelles (1992, p. 82):

---

<sup>8</sup>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.

A legalidade, como princípio da administração, significa que o administrador público está, em toda sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei, e às exigências do bem comum, e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se à responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.

Por fim, sendo a Constituição Federal Lei em sentido *latu*, estando no ápice da pirâmide normativa, deve-se esta ser aplicada direta e irrestritamente.

#### **4.1.2 *Princípio da finalidade***

Consoante dispõe o art. 2º, incisos II e III, da Lei 9.784/99 o princípio da finalidade teria por escopo o "atendimento a fins de interesse geral, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades".

O inciso XIII do mesmo artigo dispõe que o operador jurídico deve fazer a "interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação".

Segundo Celso Antônio Bandeira de Melo (1994, p. 53) o princípio da finalidade é inerente ao da legalidade:

Assim, o princípio da finalidade impõe que o administrador, ao manejar as competências postas a seu encargo, atue com rigorosa obediência à finalidade de cada qual. Isto é, cumpre-lhe cingir-se não apenas à finalidade própria de todas as leis, que é o interesse público, mas também à finalidade específica abrigada na lei a que esteja dando execução.

Tal princípio, portanto, tem por finalidade coibir a atuação arbitrária dos administradores públicos, evitando que os mesmos pratiquem atos com desvio de finalidade.

#### **4.1.3 *Princípio da motivação***

Nos termos do art. 2º, inciso VII, da Lei 9.784/99, o administrador público deverá indicar, quando da prolação de qualquer ato decisório, os pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão.

Assim, motivação é a justificação do ato administrativo, a demonstração clara das razões que levaram à sua prática pelo administrador, para que se possa averiguar a sua adequação à lei e aos princípios de direito.

#### ***4.1.4 Princípio da razoabilidade e proporcionalidade***

De acordo com o art. 2º, inciso VI, da Lei 9.784/99, nos processos administrativos serão observados os critérios de adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.

Dessa forma, deve haver, na atuação administrativa, correspondência entre os fundamentos da sua prática e os resultados a serem alcançados, de modo que haja adequação entre os fins objetivados no ato e os meios utilizados para alcançá-los.

#### ***4.1.5 Princípio da moralidade***

Conforme se depreende do art. 2º, inciso IV, da Lei 9.784/99, deverá o administrador, no exercício de sua função, atuar segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

Assim, de acordo com o Princípio da Moralidade, os agentes da administração pública devem atuar em consonância com a moral, os bons costumes e os princípios éticos da sociedade, não fazendo configurar-se a ilicitude e invalidade do ato.

#### ***4.1.6 Princípio da segurança jurídica***

Dispõe o art 2º, inciso IX, da Lei 9.784/99 que deverá ser adotado no processo administrativo formas simples, porém, suficientes para propiciar o adequado grau de certeza,

segurança e respeito aos direitos dos administrados.

Assim, o princípio da Segurança Jurídica se revela na submissão da administração a certas formalidades legais, as quais tem o escopo de preservar o direito das partes e garantir o atendimento das finalidades públicas.

#### **4.1.7 Princípio do interesse público**

Impõe o referido princípio que a atuação administrativa deve guardar respeito aos direitos dos administrados, mas também não pode, sob tal pretexto, implicar em gravame ao interesse público.

Com efeito, o administrador deve interpretar a norma de modo que reste atendida a finalidade pública do ato administrativo, respeitando-se, pois, o interesse maior da sociedade.

Neste ponto, merece destaque mais uma vez as lições de Bandeira de Mello (1994, p. 46):

Interesse público, ou primário é o pertinente à sociedade como um todo e só ele pode ser validamente objetivado, pois este é o interesse que a lei consagra e entrega à compita do Estado como representante do Corpo Social. Interesse secundário é aquele que atina tão só ao aparelho estatal enquanto entidade personalizada e que por isso mesmo pode lhe ser referido e nele encarnar-se pelo simples fato de ser pessoa.

Assim, não se pode perder de vista que o alcance de tal desiderato é objetivo primordial do Estado, e, dessa forma, não deve ser olvidado principalmente em sede de processo administrativo, o qual deve guardar plena consonância com os fins estatais.

#### **4.1.8 Princípio da eficiência**

Segundo José Afonso da Silva (1999, p. 651), "eficiência significa fazer acontecer com racionalidade, o que implica medir os custos que a satisfação das necessidades públicas importam em relação ao grau de utilidade alcançados".

No âmbito do processo administrativo, tal princípio implica em uma atuação mais racional do administrador, atendendo aos interesses públicos sem que necessite recorrer a formalidades inócuas e que somente têm o condão de burocratizar a atuação administrativa.

#### **4.2 Princípios específicos do processo administrativo tributário**

Conforme estudado no item nº 03 (três), “A Organização do Contencioso Administrativo Tributário”, a etapa contenciosa e, conseqüentemente, processual tributária, inicia-se após a notificação de lançamento, que abre para o contribuinte o prazo legal de 30 (trinta) dias para que promova, quando assim entender, a sua impugnação.

É a partir da impugnação aviada que se tem por instaurado o processo administrativo, passando a incidir, no *iter* administrativo, os seguintes princípios específicos, conforme dita James Marins (2014, p. 184):

##### **4.2.1 Princípio do devido processo legal**

Insculpido no art. 5º, inciso LIV, da Constituição da República, e entendido como garantia fundamental de qualquer cidadão, determina nossa Carta Maior que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

Porém, conforme se percebe, o legislador originário deixou de conceituar o que deve ser entendido por “devido processo legal”, passando tal encargo à hermenêutica constitucional.

Neste esteio, considerando que a Constituição de 1988 instituiu o Estado Democrático de Direito, elevando o processo à categoria de direito fundamental, torna-se essencial compreender o processo enquanto garantia constitucional constitutiva de direitos fundamentais, em uma relação de codependência<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> BARROS, Flaviane de Magalhães. (Re)forma do processo penal: comentários críticos dos artigos modificados pelas leis n.11.690/08 e n. 11.719/08. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

Destarte, o devido processo legal é, nos moldes do modelo constitucional de processo, garantia que se caracteriza pelos princípios da isonomia processual (abrangendo a imparcialidade do juízo); do contraditório; da ampla defesa (que inclui o direito ao duplo grau de jurisdição e a indispensabilidade da presença do advogado ou defensor público); da inafastabilidade da prestação jurisdicional; do direito de ação; do juízo natural; da fundamentação das decisões e da razoável duração do processo<sup>10</sup>.

Em se tratando do processo administrativo tributário, haja vista suas peculiaridades, pode-se dizer que as garantias elementares do devido processo legal constituem-se no direito de impugnação administrativa à pretensão fiscal; direito à autoridade julgadora competente; direito ao contraditório; direito à cognição formal e material ampla; direito à produção de provas e direito a recurso hierárquico (MARINS, 2014, p. 185/186).

Por estes termos, pode-se dizer que o Processo Administrativo Tributário será inválido por aviltamento a garantias constitucionais do contribuinte caso não seja observada eficazmente quaisquer de suas garantias principiológicas.

#### **4.2.2 Princípio do contraditório**

O contraditório constitui-se como um dos princípios institutivos do processo e dita que a cada uma das partes litigantes, que se encontram em simétrica paridade na relação processual, deve ser oportunizada a participação igualitária no processo.

Neste sentido, Aroldo Plínio Gonçalves (1992, p. 127) assim se pronuncia a respeito do seguinte princípio:

“O contraditório não é o dizer e o contradizer sobre matéria controvertida, não é a discussão que se trava no processo sobre a relação de direito material, não é a polêmica que se desenvolve em torno dos interesses divergentes sobre o conteúdo possível. O contraditório é a igualdade de oportunidade no processo, é a igual oportunidade de igual tratamento, que se funda na liberdade de todos perante a lei. É essa igualdade de oportunidade que compõe a essência do contraditório enquanto garantia de simétrica paridade de participação no processo.”

---

<sup>10</sup> LEAL, Rosemiro Pereira. Teoria processual da decisão jurídica. São Paulo: Landy, 2002.

Na seara administrativa, segundo James Marins (2014, p. 187/188), tem-se o contraditório quando ao contribuinte é assegurado o direito à manifestar-se sobre todas as informações, decisões, perícias e documentos formulados ou apresentados no processo pela parte adversa ou pelo órgão exator.

Por estes termos, pode-se concluir que não é lícito à Administração, no âmbito processual, produzir informações sem que seja concedida ao contribuinte a oportunidade de manifestar-se de forma ampla.

#### **4.2.3 Princípio da ampla defesa**

Entende-se por ampla defesa o direito processualmente garantido a um espaço procedimental cognitivo à construção de fundamentos obtidos dos argumentos jurídicos advindos de liberdades isonômicas exercidas em contraditório na preparação das decisões. (LEAL, 2002, p. 171).

Em outras palavras, o direito constitucional à ampla defesa é aquele que garante ao particular a possibilidade de ver conhecidas e apreciadas todas as suas alegações, bem como produzir todas as provas necessárias à comprovação de seus argumentos jurídicos.

Segundo James Marins (2014, p. 188), a ampla defesa biparte-se no direito à cognição formal e material, que corresponde ao princípio da ampla competência decisória, e no direito à produção de provas, que corresponde ao princípio da ampla produção probatória, como considerado a seguir:

##### **4.2.3.1 Princípio da ampla competência decisória**

Pelo princípio da ampla competência decisória, toda a matéria de defesa deve ser conhecida e apreciada pelo Julgador Administrativo, seja de cunho meramente formal, seja de cunho material, como as arguições de inconstitucionalidade, sob pena de nulidade do processo administrativo.

Neste ponto, merecem destaque as lições de James Marins (2014, p. 189):

Quer se tratem de questões concernentes à mera irregularidade formal do auto de infração, quer se trate de alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma jurídica tributária, toda a matéria de defesa deve ser formalmente apreciada. Não se realiza a ampla defesa sem o direito à cognição formal e material ampla, pois em se recusando a administração a apreciar qualquer dos elementos fáticos ou jurídicos que estejam contidos na impugnação formulada haverá restrição do direito de ampla defesa, a macular o Processo Administrativo Fiscal.

Por estes termos, tem-se que não é lícito ao julgador administrativo deixar de apreciar argumentos deduzidos pelos contribuintes em sua defesa, em especial àqueles que tratam de ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma tributária, sob pena de ferir a Constituição e tornar nulo todo o Processo Administrativo Tributário.

#### **4.2.3.2 Princípio da ampla instrução probatória**

Como corolário do princípio da ampla defesa, surge o direito à utilização de todos os meios de provas pertinentes à lide posta em julgamento administrativo.

Destaque-se que os meios de provas poderão ser de natureza material, como a apresentação de documentos ou produção de prova pericial, ou de natureza pessoal, como o depoimento pessoal ou testemunhal, conforme a natureza do litígio.

Por fim, sendo esta garantia de natureza constitucional (art. 5, LV da CF/88), não pode a legislação processual administrativa ou o órgão julgador obstaculizar o exercício do direito à prova nem criar presunções fazendárias absolutas ou relativas que invertem o ônus de prova ou passam a exigir prova negativa, sob pena de incidência em cerceamento de defesa (MARINS, 2014, p. 190/91).

#### ***4.2.4 Princípio do duplo grau de cognição***

Apresentando-se também como consequência direta ao princípio da ampla defesa, haja vista assegurar esta, por disposição constitucional, também os meios e os recursos a ela

inerentes, a revisão recursal dos julgamentos, sejam administrativos, sejam judiciais, atende a necessidades de qualidade e segurança da prestação jurisdicional.

Assim, fica proibida a criação em nosso ordenamento jurídico de instância única de julgamento das lides, administrativas ou judiciais, sob pena de afronta à regra constitucional e consequente imprestabilidade do sistema processual, que, por falta de tal requisito de validade, não servirá para aperfeiçoar a pretensão impugnada (MARINS, 2014, p. 192).

#### **4.2.5 Princípio do julgador competente**

Conforme determinação constitucional expressa nos incisos XXXVII e LIII do art. 5º da Constituição Federal, não haverá juízo ou tribunal de exceção e ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente.

Destarte, tal regra condiciona de forma direta todas as esferas administrativas, Federal, Estaduais e Municipais, a prover estrutura jurídica e funcional aptas para que a lide tributária possa ser conhecida por julgador ou tribunal administrativo competente, pré-constituído pela lei, ou seja, constituído de acordo com as regras vigentes e válidas antes da formalização da lide tributária (MARINS, 2014, p. 193).

#### **4.2.6 Princípio da razoável duração do processo administrativo**

Visando promover a tão aclamada reforma do judiciário e efetivar o direito fundamental à razoável duração do processo, foi inserido no ordenamento jurídico pátrio a Emenda Constitucional nº 45 que acrescentou ao art. 5º da Constituição Federal o inciso LXXVIII, que assim dispõe: “A todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Conforme se infere por simples leitura do dispositivo acima colacionado, sua aplicação se estende tanto aos processos judiciais quanto administrativos, não sendo lícito à Fazenda Pública criar *discrimens* na aplicação deste princípio, tendo seus agentes o mesmo dever substancial do Poder Judiciário em promover a celeridade (MARINS, 2014, p. 194).

Por fim, deve ser atentado o fato de que a noção de razoável duração do processo não está relacionada única e exclusivamente ao processo rápido, mas sim àquele processo que a compatibilize com as demais garantias fundamentais que consubstanciam o princípio do devido processo legal.

## 5 DA TEORIA DA TRIPARTIÇÃO DOS PODERES

Estabelecidas as premissas acima, e dando prosseguimento à linha de raciocínio anteriormente traçada, cabe ser analisada a teoria da tripartição dos Poderes do Estado, a fim de verificar que, em que pese cada uma das Funções da República possuírem funções próprias, nada obsta o exercício de funções atípicas a fim de garantir a harmonia de todo o sistema de governo, visto que os diversos órgãos devem cooperar na medida necessária para a realização dos objetivos constitucionais estabelecidos pelo poder constituinte originário.

A Constituição da República de 1988 em seu artigo 2º afirma que “*são Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário*”, consagrando-se, assim, o princípio da Separação dos “Poderes” na forma tripartite.

A divisão dos “poderes” trata-se de princípio fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, vez que o legislador constituinte originário a consagrou, na Carta Política de 1988, como cláusula pétrea, no termos do artigo 60, § 4º, III, que assim estabelece: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] a separação de poderes”.

Porém, não se pode olvidar que o Estado Democrático de Direito se assenta na ideia de unidade, uma vez que o poder estatal é uno e indivisível, vez que dita o parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal que “*todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição*”.

Assim, tem-se a partir da interpretação constitucional que inexistem “Poderes” da União, uma vez que o poder emana exclusivamente do povo, existindo, entretanto, funções específicas da União, com autonomia e independência, dentro de uma visão harmônica.

Neste esteio, as funções foram distribuídas pelo poder constituinte originário de forma que cada um dos órgãos tivesse características predominantes concernentes à sua esfera de atuação, sem, contudo, estabelecer exclusividade absoluta no exercício desses misteres.

Sobre o tema, José Afonso da Silva (2005, p.110) assim leciona:

“A harmonia entre os poderes verifica-se primeiramente pelas normas de cortesia no trato recíproco e no respeito às prerrogativas e faculdades a que mutuamente todos têm direito. De outro lado, cabe assinalar que nem a divisão de funções entre os órgãos do poder nem a sua independência são absolutas. Há interferências, que visam ao estabelecimento de um sistema de freios e contrapesos, à busca do equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um em detrimento do outro e especialmente dos governados”

Após estas breves considerações, passemos a discorrer individualmente sobre as atribuições constitucionais típicas e atípicas de cada função.

### **5.1 Da função legislativa**

No Brasil, a Função Legislativa é exercida no âmbito federal pelo Congresso Nacional, que se compõe da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, e tem como finalidade precípua legislar e fiscalizar, sendo ambas igualmente importantes.

Acerca de suas funções constitucionais atípicas, cabe citar o artigo 58 § 3º, da CF/88 que contém a previsão de criação de Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI), com poderes de investigação próprios das autoridades judiciais.

Não obstante, também é atribuída ao Legislativo uma função administrativa, quando dispõe sobre sua organização e funcionamento interno, exercendo o provimento de cargos dos seus servidores, assim como os respectivos planos de carreira, nos termos do art. 51, IV, da CF/88.

Por fim, pode ser apontada ainda sua função judicante, quando, por exemplo, exerce o julgamento do Presidente da República nos crimes de responsabilidade, de acordo com o artigo 52, I e II da CF/88.

### **5.2 Da Função Executiva**

A atribuição básica da função Executiva, como sabido, é administrar os interesses públicos da nação, cumprindo fielmente as ordenações legais.

No caso do Brasil, o regime adotado é o do Presidencialismo, onde o Presidente, escolhido pelo povo para mandatos regulares, acumula a função de chefe de estado e chefe de governo.

Em relação às suas funções atípicas, pode ser citada a função legiferante quando este edita Medidas Provisórias, com força de Lei, conforme determina o artigo 62 da Magna Carta de 1988:

Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar Medidas Provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

Por fim, pode-se citar, ainda, como atribuição atípica, o julgamento das lides do contencioso administrativo, que é o exato objeto deste estudo.

### **5.3 Da função judiciária**

Ao Poder Judiciário cabe a função jurisdicional, que consiste na aplicação da lei a um caso concreto, que lhe é apresentado como resultado de um conflito de interesses.

No Brasil, é formado pelo Supremo Tribunal Federal, Conselho Nacional de Justiça, Superior Tribunal de Justiça, Tribunal Superior do Trabalho, Tribunal Superior Eleitoral, Tribunal Superior Militar, e todos os demais Tribunais Estaduais e Regionais Federais.

Quanto às suas funções atípicas, pode-se citar o exercício da administração, quando, por exemplo, nos termos do artigo 96, I, “f”, da CF/88, concede licença, férias e outros afastamentos aos seus membros.

Por fim, como atribuição legislativa, pode-se citar a edição de normas regimentais, tutelada no artigo 96, I, a da CF, onde fica estabelecida a competência do Judiciário para a elaboração de seus regimentos internos, bem como quando edita súmulas, de natureza vinculante ou não.

Como visto, a característica básica do Judiciário é a função jurisdicional, a qual é compartilhada pelas outras funções, e, como sabido, ponto crucial do presente estudo.

Dessa forma, cabe ao Judiciário e a todo aquele investido na função jurisdicional fazer cumprir, com independência, serenidade e exatidão, as disposições legais e os atos de ofício, zelando pela primazia das normas constitucionais.

## **6 O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS E DOS ATOS NORMATIVOS**

Levando-se em consideração o princípio da supremacia da Carta Maior, exigindo que todos os demais atos normativos emanados pelo sistema sejam produzidos em conformidade com o texto constitucional, o legislador constituinte originário desenvolveu mecanismos no intuito de controlar uma lei ou um ato normativo, verificando sua compatibilidade com a Constituição.

Dessa forma, controlar a constitucionalidade significa verificar a parametricidade entre a Constituição e a Legislação infraconstitucional nos países em que a Constituição tem suprallegalidade.<sup>11</sup>

Frise-se que a existência em um Estado de uma constituição do tipo rígida<sup>12</sup> e a atribuição de competência a um órgão (ou órgãos) para que este fiscalize a conformação do ato com o texto constitucional é pressuposto essencial de existência para o controle de constitucionalidade das leis.

Ou seja, apenas nas constituições rígidas pode-se verificar a superioridade da norma magna em relação àquelas produzidas pelo Poder Legislativo, não podendo nenhum ato normativo oriundo do poder legiferante ordinário modificá-la ou suprimi-la.

Neste sentido, merece destaque as palavras de Pedro Lenza (2004, p. 83) sobre o tema em questão:

---

<sup>11</sup> FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed., Salvador, Podivm, 2013. p. 1066.

<sup>12</sup> De acordo com Gilmar Ferreira Mendes, entende-se por constituição rígida aquela que, mesmo admitindo emendas, reformas ou revisões, dificultam o processo tendente à modifica-las, que é distinto, por essa razão, do processo comum. (fl.19).

A idéia de controle, então, emanada da rigidez, pressupõe a noção de um escalonamento normativo, ocupando a Constituição o grau máximo na aludida relação hierárquica, caracterizando-se como norma de validade para os demais atos normativos do sistema.

À vista disso, pode-se concluir que inconstitucional é, pois, qualquer comportamento estatal que conflita no todo, ou em parte, com a Constituição, devendo, por tal motivo, ser expurgado no Ordenamento Jurídico a qual foi inserido.

### **6.1 Espécies de controle de constitucionalidade**

Como já dito, constitui-se como pressuposto de existência do Controle de Constitucionalidade das Leis a atribuição de competência a um órgão, ou órgãos, para que este fiscalize a conformação do ato editado pelo legislador ordinário com o texto constitucional.

Destaque-se que o controle de constitucionalidade poderá ser realizado de forma preventiva, com a finalidade de impedir que alguma norma maculada pela inconstitucionalidade ingresse no ordenamento jurídico pátrio, ou, até mesmo, de forma repressiva, a fim de extirpar dele a norma editada em desrespeito à Constituição.

Saliente-se que, em nossa tradição jurídica, o judiciário realiza o controle repressivo de constitucionalidade, enquanto os poderes Executivo e Legislativo realizam o chamado controle preventivo.<sup>13</sup>

Assim, conforme o sistema adotado pelo legislador originário, o controle, quanto ao órgão controlador, poderá ser judicial, político, ou misto, vejamos sucintamente cada um destes.

---

<sup>13</sup> MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 703.

### **6.1.1 Controle político**

Entende-se por controle de constitucionalidade político, também chamado modelo de controle francês, quando a atividade de controle de constitucionalidade é exercida nas Casas Legislativas, ou pelas Comissões de Constituição e Justiça, ou pelas demais comissões, ou, até mesmo, pelo veto oposto pelo Executivo à projeto de lei, nos termos do art. 66, §1º da CF/88.<sup>14</sup>

Esta modalidade de controle tem como objeto não as leis, mas sim os projetos que poderão vir a se tornar lei. Justamente por este motivo o controle político é denominado de controle preventivo de constitucionalidade, visto que fiscaliza as leis ainda em formação.

### **6.1.2 Controle misto**

Quanto ao controle de constitucionalidade misto, tem-se que é aquele que ocorre quando a própria Carta Magna reserva a apreciação de validade de certas leis e atos normativos ao crivo dos órgãos políticos enquanto outras possuem sua apreciação de validade outorgada somente ao controle judicial.<sup>15</sup>

### **6.1.3 Controle judiciário ou jurídico**

No controle Judicial, a verificação de compatibilidade das leis e dos atos normativo com a constituição é feita pelos órgãos integrantes do Poder Judiciário.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 4ª. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 1055.

<sup>15</sup> MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 704.

<sup>16</sup> MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 704.

Nesta modalidade de controle, que é a regra adotada pelo Brasil, a declaração de inconstitucionalidade pode ocorrer tanto por meio de um órgão único, quando então o controle será classificado como concentrado, quanto por qualquer juiz ou tribunal, quando o controle será visto como difuso.

Assim, tem-se que o controle exercido pelo Judiciário é eminentemente repressivo, uma vez que seu objeto são as leis já existentes e vigentes no sistema normativo brasileiro.

Aqui, tem-se a questão principal do presente estudo: Seria possível o Poder Executivo, por meio dos julgadores administrativos, exercer o controle repressivo de constitucionalidade?

É o que se passa a estudar.

## **6.2 Do controle repressivo de constitucionalidade**

O Ordenamento Jurídico pátrio prevê, para o controle repressivo judiciário, dois modelos de controle de constitucionalidade, o difuso (ou controle realizado por via de exceção ou concreto), que apenas é exercitável a vista de um litígio posto em juízo, e o concentrado (ou controle por via de ação ou abstrato), exercitável exclusivamente com o fim de obter a invalidação de lei em tese, ambos com competências e efeitos distintos.

A Constituição Federal, em seu art. 102, I, “a”, determina, em se tratando de controle concentrado, que compete exclusivamente ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da constituição, cabendo-lhe processar e julgar, originariamente, a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual.

Em contrapartida, quanto ao controle difuso, o artigo 97 do mesmo diploma legal estende a possibilidade do controle de constitucionalidade também aos Tribunais, estabelecendo, porém, que somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão poderão declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Registre-se que, por esta via, ao contrário do que ocorre com o controle concentrado, a lei continua plenamente vigente e eficaz no sistema normativo, ou seja, ela continuará a ser aplicada a todos os casos em que não for contestada e determinada seu afastamento. Em outras palavras, possui efeito inter partes e eficácia ex tunc.

Porém, por determinação constitucional (art. 52, X, da CF/88), o controle difuso de constitucionalidade poderá alcançar os mesmos efeitos do controle concentrado quando a questão chegar ao Supremo Tribunal Federal e este, decidindo pela inconstitucionalidade da lei ou do ato normativo, comunicar ao Senado Federal para que, por meio de resolução, suspenda a sua execução.

Dessa maneira, vê-se que todos aqueles investidos na função jurisdicional têm o dever de zelar pela supremacia da Constituição, seja na forma difusa, seja na forma concentrada, principalmente levando-se em consideração que tanto o processo judicial, quanto o administrativo, devem respeitar os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Assim, tem-se como incontroverso que o julgador administrativo, por exercer atividade materialmente jurisdicional, está autorizado a exercer o controle repressivo de constitucionalidade.

Noutras palavras, não sendo a função jurisdicional exclusiva e nem tampouco privativa da Função Judiciária, constata-se que o julgador administrativo encontra-se totalmente sujeito aos preceitos constitucionais da atividade que exerce.

Porém, em que pese tantas obviedades, verifica-se enorme resistência por parte dos Tribunais Administrativos em fazer cumprir tais diretrizes constitucionais, como considerado a seguir:

## **7 A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS E DOS ATOS NORMATIVOS NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Embora a Constituição da República, em seu art. 5º, inciso LV, assegure aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, os Tribunais Administrativos brasileiros, com amparo em legislação infraconstitucional, vêm se recusando a analisar questões relativas a constitucionalidades das normas que fundamentam os lançamentos fiscais.

Como argumento principal, sustentam estes que o exame de constitucionalidade das leis e dos atos normativos está reservado ao Poder Judiciário, e que, por constituírem-se órgãos administrativos, os julgadores devem homenagem ao princípio da legalidade.

Argumentam, ainda, que seria vedado aos julgadores administrativos interpretar Lei ou ato normativo, eis que a função hermenêutica também seria exclusiva do Poder Judiciário.

A título exemplificativo, e em virtude de reiteradas decisões proferidas sobre este tema, merece destaque a Súmula nº 2 editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), veja: “Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Contudo, por todo o estudo já desenvolvido nesta pesquisa, é de se entender que o posicionamento acima está absolutamente equivocados.

Ora, retirar do processo administrativo a análise da constitucionalidade de qualquer norma jurídica é limitar o direito à ampla defesa do litigante, assegurado por nossa Constituição, especialmente se considerada que a lide administrativa exerce a mesma função que o processo judicial, no qual, obviamente, o argumento constitucional seria apreciado.

Assim, em relação ao argumento de que o exame de constitucionalidade das leis e dos atos normativos está reservado ao Poder Judiciário, a própria Constituição Federal autoriza aos três “Poderes” da República o exercício de funções que não são primordiais e que, em tese, seriam afetas aos outros poderes.

Como já dito, é assim quando nossa Carta Maior atribui competência para o Senado Federal julgar o Presidente da República por crime de responsabilidade (art. 52, I, CF/88); quando autoriza o Presidente a legislar através de Medias Provisórias (art. 62, CF/88), e quando autoriza os Tribunais a elaborarem seus regimentos internos (art. 92, I, “a”, CF/88).

Neste sentido é a Lição de Gilmar Ferreira Mendes (2009, p. 178), Presidente do Supremo Tribunal Federal no biênio 2008-2010:

Inicialmente formulado em sentido forte – até porque assim o exigiam as circunstâncias históricas – o princípio da separação dos poderes, nos dias atuais, para ser compreendido de modo constitucionalmente adequado, exige temperamentos e ajustes à luz das diferentes realidades constitucionais, num círculo hermenêutico em que a teoria da constituição e a experiência constitucional mutuamente se complementam, se esclarecem e se fecundam.

Dessa maneira, é firme na doutrina constitucional brasileira e estrangeira, nesta através da teoria dos freios e contrapesos (Checks and Balances), que a separação dos poderes não é absoluta, sendo tal separação princípio basilar da democracia.

Assim, sendo certo que o processo administrativo também é pautado pelo devido processo legal, conforme expressa previsão constitucional, tem o julgador administrativo total condição de analisar o caso concreto e deixar de aplicar determinada norma ao verificar ser a mesma inconstitucional.

Portanto, contrariando o primeiro argumento daqueles que afirmam não ter os Tribunais Administrativos competência para declarar a inconstitucionalidade de leis, tem-se por conclusão lógica que o exercício desta função atípica não seria usurpação da competência do Poder Judiciário, visto que a Constituição Federal e o exercício da Jurisdição assim o exigem.

Em relação ao segundo argumento, de que a administração pública está estritamente vinculada ao princípio da legalidade, somente podendo deixar de aplicar a lei quando esta for expurgada do sistema, tem-se que muito menos razão assiste a esta premissa.

A Constituição Federal, em seu art. 37, arrola quatro princípios da Administração nas esferas Federal, Estadual e Municipal, sendo um destes o princípio da Legalidade.

De acordo com Edimur Ferreira de Faria (2011, p. 45):

(...) Esse princípio é de observância obrigatória em qualquer atividade do homem, independente de ter ou não relação com a Administração Pública. Há um preceito jurídico, agasalhado no texto constitucional, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art.5º, II da Constituição da República de 1988). Entretanto, a posição do particular em face da lei é distinta da posição do agente público. Ao primeiro é lícito fazer tudo aquilo que a lei não proíbe. O agente público deve praticar ato se determinado ou permitido por Lei no sentido lato. Atos praticados sem a observância dessa regra são inválidos, não podendo, por conseguinte, produzir efeitos válidos.

Conforme se vê da lição acima, o princípio da legalidade não pode ser visto em acepção estrita, restrita. Como sabido, no Estado de Direito a ideia de subordinação à lei é complementada pela ideia de subordinação ao Ordenamento Jurídico como um todo, no sentido de que não existe apenas um dever de obediência à lei, como lei ordinária, antes existe, sobretudo, um dever de obediência a toda manifestação do Direito, incluindo-se a Constituição Federal e demais espécies legislativas.

Neste ponto, merece destaque as palavras de Marçal Justen Filho<sup>17</sup>:

---

<sup>17</sup> FILHO, Marçal Justen. Ampla defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo. Revista Dialética de Direito Tributário n.25. p. 72.

O sistema de controle judicial de constitucionalidade significa, então, que o Poder Judiciário pode (deve) conhecer a questão da constitucionalidade das leis e atos normativos. Mas não importa a impossibilidade de o Executivo apreciar a mesma questão. Aliás, muito pelo contrário e como visto, o Executivo deve respeitar a Constituição e rejeitar qualquer ofensa a ela. Não é irrelevante o dispositivo que determina que o Chefe do Executivo, ao tomar posse, prestará compromisso de manter, defender e cumprir a constituição.

Dessa forma, aceitar a tese de que o sentido da lei deve ser utilizado restritamente seria afrontar a própria Constituição, gerando arrepios e flagrantes inconstitucionalidades.

Veja exemplo citado por Condorcet Rezend *apud* Gustavo Brigagão (2012, p. 337) que ilustra de forma eficaz a situação em exame:

Imaginemos que fosse editado Decreto no Município do Rio de Janeiro determinando que o contribuinte de ISS que deixasse de recolher o referido imposto devesse ser condenado à morte e que a pena tivesse que se aplicada imediatamente pelos membros do Conselho de Contribuintes local, ao final da sessão de julgamento. A norma seria cumprida simplesmente por não ter havido declaração formal do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, no sentido de que ela seria inconstitucional?

Por estes simples termos, o julgador deve, portanto, analisar o caso concreto e a possibilidade de aplicação de todas as normas do Direito, inclusive e principalmente as Constitucionais, deixando de aplicar as inconstitucionais.

O último argumento contrário à possibilidade da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo por tribunais administrativos fiscais é de que seria vedado a estas cortes interpretar a lei, eis que a atividade hermenêutica também seria exclusiva do Poder Judiciário.

Sem maiores esforços, verifica-se que tal argumento carece de suporte lógico-doutrinário, eis que é impossível, à luz do conceito do que se entende por “norma”, aplicar qualquer lei sem que se efetue algum grau de interpretação.

Neste sentido, merece destaque as lições de Paulo de Barros Carvalho (2002, p.08):

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca no nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.

Dessa forma, estabelecido o conceito de norma, percebe-se que é impossível o julgador administrativo não interpretar aquilo que está posto para o seu julgamento, tornando-

se insubsistente o argumento de que, em razão do princípio da legalidade, seria interpretar o direito positivo e, por conseguinte, declarar a inconstitucionalidade de determinada lei.

Pelo exposto, tem-se que, se a mera aplicação da lei já implica em interpretação, não é defeso aos tribunais administrativos fiscais o fazerem à luz da Constituição Federal, e negarem vigência aquelas que contrariarem os seus preceitos.

## **8 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Após toda a explanação realizada no presente estudo, vê-se que o conflito acerca do tema ainda está longe de ser superado, visto que o legislador incorreu em grave erro ao positivizar a proibição legal aos Tribunais Administrativos de negar vigência a lei ou ao ato normativo eivado de inconstitucionalidade, uma vez que a mais abalizada doutrina constitucional é uníssona ao determina uma leitura constitucional acerca do nosso sistema jurídico.

Consoante ao que foi estudado, o conflito reside na interpretação do Princípio Republicano, pilar do Estado Democrático de Direito e responsável pela separação das Funções do Estado.

Todavia, esta pesquisa permite concluir que a tripartição dos poderes não é regra absoluta, visto que cada um desses “Poderes” possui alguns pontos de interseção com os demais, como forma, inclusive, de garantir a autonomia dos mesmos.

Assim tanto o controle de constitucionalidade quanto à hermenêutica jurídica não é atividade privativa do Judiciário, sendo exercida por todas as funções, cada qual dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos.

Do mesmo modo, viu-se que o controle de constitucionalidade é instrumento essencial à manutenção dos Estados em que a Constituição tem suprallegalidade, já que este é o mecanismo garantidor da primazia do texto constitucional sobre todos os demais atos normativos emanados pelo sistema.

A partir desta ideia, pode-se concluir que o julgador administrativo possui amplos poderes, inclusive garantido constitucionalmente, de exercer o controle de constitucionalidade difuso das leis e dos atos normativos em geral.

Contudo, é de se esclarecer que não é objeto desta pesquisa sustentar que à Administração Pública cabe declarar a inconstitucionalidade das normas. Defende-se apenas que, quando determinada lide tem como ponto central uma norma que saiba ser inconstitucional, tal norma deve deixar de ser aplicada pelo Tribunal Administrativo.

Caso contrário, esvaziado estaria o processo administrativo fiscal, estando este limitado à verificação de fatos e à aplicação literal de normas jurídicas, tornando-se um desprestígio aos referidos órgãos, um desserviço da Administração e uma violação aos princípios institutivos do processo constitucional.

### **Abstract**

This research aims to investigate the possibility of analysis and statement by the Administrative Courts, especially those tasked with judging the tax claims, the alleged unconstitutionality of the tax law that underlies release without this normative act has been declared unconstitutional by the Federal Supreme Court. It bibliographic exploratory research conducted by literary review of the Brazilian Tax Procedural Law, understood in the theoretical framework of a democratic state. In this context, the study of the analysis of the administrative process in light of the Federal Constitution of 1988, passing through the organization of the Federal Administrative Tribunal and State Mining, as well as its general and specific principles. Later be the subject of reflection theory of tripartition of state power, demonstrating that the Powers perform typical and atypical features. Will examine whether it also forms of Judicial Review of Laws and the bodies that exercise. At the end, will be studied critically the judicial function and the performance of the administrative judge in regard to the accused in the course of the unconstitutional tax demand. All this in order to verify that the administrative judge must analyze and help implement the alleged unconstitutional laws, including determining the annulment of the tax assessment.

**Keywords:** Fiscal Administrative Process. Complaint of unconstitutionality. Fuzzy Control of Constitutionality.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988.
- BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 06 mar. 1972.
- BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 jan. 1999.
- BARROS, Flaviane de Magalhães. **(Re)forma do processo penal: comentários críticos dos artigos modificados pelas leis n.11.690/08 e n. 11.719/08**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ESTADO DEMINAS GERAIS. Governo de Minas. Decreto nº 44.747 de 03 de março de 2008. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 03 mar. 2008.
- ESTADO DEMINAS GERAIS. Governo de Minas. Decreto nº 44.906, de 26 de setembro de 2008. Aprova o Regimento Interno do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, 26 set. 2008.
- FARIA, Edimur Ferreira de. **Curso de Direito Administrativo Positivo**. 7. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.
- FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 5 ed., Salvador, Podivm, 2013.
- O, Marçal Justen. Ampla defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário** n.25. p. 72.
- GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 10. ed. Res. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.
- GONÇALVES, Aroldo Plínio. **Técnica Processual e Teoria do Processo**. Rio de Janeiro: Aide, 1992.
- LEAL, Rosemiro Pereira. **Teoria processual da decisão jurídica**. São Paulo: Landy, 2002.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. 7. ed., São Paulo: Método, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**. 7. Ed. São Paulo: Dialética, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 5. ed., São Paulo: Malheiros, 1994.

MENDES, Gilmar Ferreira *et al.* **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 16. ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.