



Conflito entre precedentes, processo administrativo tributário e reclamação sustentável

Conflict between precedents, tax administrative process and sustainable injunction

Este trabalho foi originalmente publicado sob o título
'Batalha de colegialidades e a reclamação sustentável:
perspectivas da regulação tributária' nos Anais do XXVII
Congresso Nacional do CONPEDI - Porto Alegre-RS.

Submetido em: 18/03/2019

Aprovado em: 18/05/2019

Magno Federici Gomes¹
Lorena Machado Rogedo Bastianetto²

Resumo

O sistema tributário nacional, associado à doutrina do *stare decisis*, impõe um estudo da colegialidade e consensualidade das políticas econômico tributárias para a compreensão do sustentável modelo constitucional de processo. Este trabalho teórico documental, com técnica dedutiva, objetiva correlacionar essas peculiaridades à reclamação constitucional e aos direitos por ela efetivamente protegidos. O problema que se deseja responder é se a reclamação pode ser vista como procedimento de resistência a uma distopia processual existente no sistema tributário. Concluiu-se que a reclamação trata-se de mero procedimento defensivo, que não se presta a assegurar direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Palavras-chave: Colegialidade e precedentes judiciais; Processo administrativo tributário; Jurisdição sustentável; Reclamação constitucional.

Abstract

¹Professor Adjunto da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Doutor em Direito pela Universidad de Deusto-España. E-mail: federici@pucminas.br

²Professora da Escola Superior Dom Helder Câmara. Doutoranda em Direito Processual pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. E-mail: lorenarogedobastianetto@hotmail.com

The Brazilian tax system, gathered with *stare decisis*, demands further studies about collegiality and consent in economic and tax policies for the comprehension of the sustainable constitutional process model. This theoretical documentary work, with deductive reasoning, correlates those peculiarities with the Brazilian constitutional injunction and with the rights protected by it. The problem is if the injunction can be seen as a procedure of resistance to a procedural dystopia existing in the tax system. It was concluded that the injunction is a mere defensive procedure, which does not lend itself to guaranteeing fundamental rights of the taxpayers.

Keywords: collegiality and judicial precedents; administrative tax procedure; sustainable jurisdiction; constitutional injunction.

INTRODUÇÃO

O movimento contínuo dos séculos XX e XXI de codificação processual civil no Brasil foi derivativo da necessidade de fortalecimento da soberania nacional através do direito positivo³. Essa soberania centralizada, no entanto, apresenta contornos temporais distintos, os quais impulsionaram transformações importantes às funções de Estado, especialmente à função legislativa e jurisdicional.

A influência da cultura alemã no Brasil possibilitou a instituição de uma legislação processual civil monista⁴ pela Constituição de 1934⁵ e a promulgação do Código de Processo Civil de 1939. A *Zivilprozessordnung* [Código de Processo Civil] do Império Alemão de 1877 causou influxo indireto e difuso, tanto na doutrina quanto na codificação processual, principalmente pela literatura especializada italiana e pela disseminação na Europa de institutos processuais por ela consolidados, como a oralidade, a concentração e a participação ativa do juiz no processo⁶.

A unificação da legislação processual civil na Federação brasileira concentrou a ordenação dos comandos processuais nos órgãos legislativos de tomo nacional, dado que ressignificou o sistema jurídico brasileiro a partir de padrões normativos cuja validade se expande para todo o território do país. O Anteprojeto da Constituição de 1934, elaborado pela Comissão do Itamaraty, apresentou a proposta de unicameralismo e de unidade da

³ John Austin, ao classificar os comandos como gênero, do qual o direito positivo é espécie, estabelece estrita correlação entre ordem (soberania) e o sistema jurídico. Para aprofundamentos, consultar: AUSTIN, 1932, p. 24 e ss.

⁴ A Constituição de 1891 instituía a dualidade de competência legislativa sobre o Direito Processual. A respeito, consultar: arts. 34 e 22 da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891.

⁵ A respeito da “competência privativa” da União para legislar sobre processo, consultar: art. 5º, inciso XIX, alínea a da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934.

⁶ Para aprofundamentos, consultar: BARBOSA MOREIRA, 1990, p. 17-33. Importante observar que essa influência difusa foi justificada pelo autor com bases nas barreiras linguísticas entre o alemão e o português.

Magistratura⁷, dado que reforça a valorização de políticas de estado nacionais em detrimento das regionalizações.

Contudo, no texto promulgado da Constituição de 1934, o bicameralismo prevaleceu e, curiosamente, determinou-se a competência do Senado para suspender a execução de normas declaradas inconstitucionais pelo Poder Judiciário⁸, disposição que vige até os dias atuais na Constituição da República de 1988 (CR/88)⁹. O desempenho dessa função por apenas um dos órgãos de cúpula do Legislativo e não pelo Congresso Nacional ocorreu por uma substituição de nomes feita por uma emenda ao projeto¹⁰ da Constituição de 1934, que supriu o superórgão anteriormente competente para tanto – o Conselho Federal¹¹ – pelo Senado Federal.

Pari passu, foi-se desenvolvendo pela função jurisdicional um movimento de construção normativa jurisprudencial – igualmente de padrões decisórios – a partir do reconhecimento de um “remédio de Direito”¹² apto a exigir o primado dos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal (STF). Erigia-se, assim, a reclamação como uma elaboração processual da força normativa do guardião da Constituição e, ao mesmo tempo, consolidava-se no Brasil a ideia de que o *forum* constitucional seria a esfera adequada para o exercício da função pedagógica de certas decisões qualificadas pelo tribunal, seja pelo atributo da vinculatividade, seja pela eficácia expansiva do dispositivo da sentença colegiada, denominada de “eficácia *erga omnes*”.

A partir da CR/88, o ingresso – ao menos textual – em um devir¹³ democrático, associado, mais recentemente, ao advento do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/2015), apresenta contornos organizacionais de ordem decisória peculiares, haja vista que a complexidade social demanda, a um só tempo, por um alastramento do processo democrático e pela consolidação de padrões ou referências normativas aptas a exarar estabilidade e segurança ao povo brasileiro.

Portanto, este artigo teórico documental, com técnica dedutiva, tem por objetivo o estudo da reclamação constitucional, correlacionando-a com o sistema tributário nacional, a doutrina do *stare decisis* e as políticas econômico tributárias sustentáveis (colegialidade e consensualidade), para melhor entendimento do modelo constitucional de processo.

⁷ Para aprofundamentos, consultar: POLETTI, 2012, p. 18-21.

⁸ Sobre, ver: art. 91, inciso IV, da Constituição de 1934.

⁹ Sobre, ver: art. 52, inciso X, da CR/88.

¹⁰ A respeito, consultar Emenda nº 491 ao Projeto da Constituição de 1934. Ademais, consultar: ALENCAR, 1978, p. 263 e ss.

¹¹ O Conselho Federal foi concebido para promover a coordenação dos poderes federais e foi baseado no Poder Moderador Imperial. Para aprofundamentos, consultar: ALENCAR, 1978, p. 250-263.

¹² A respeito, consultar: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 141/SP, 1952.

¹³ Para aprofundamentos, consultar: LEAL, 2010, p. 99-115.

O problema que se pretende responder é se a reclamação pode ser vista como procedimento constitucional de resistência a uma distopia processual¹⁴, isto é, a uma pseudotransformação da participação democrática¹⁵ que apenas ratifica as convicções discricionárias daqueles que exercem, típica e atípicamente, as funções de tomada de decisão normativa.

O texto inicia-se com uma digressão histórica da colegialidade no Brasil e o projeto de difusão democrática que vêm se alastrando por meio dos conselhos constituídos. Em seguida, versa sobre as peculiaridades da política econômico-tributária e sobre a reclamação como procedimento de judicialização desse consenso. Por fim, trata-se das teses administrativas e jurisdicionais sob a perspectiva da reclamação.

1 O ALASTRAMENTO DEMOCRÁTICO PELOS CONSELHOS ADMINISTRATIVOS

Na Introdução deste trabalho, mencionou-se que o Anteprojeto da Constituição de 1934 instituía um Conselho Supremo, denominado de Conselho Federal, cujas atribuições amplas e diversificadas discutidas durante o devido processo legislativo estariam aptas a abarcar a suspensão de execução de normas declaradas inconstitucionais pelo Judiciário, bem como a autorização intervintiva pela União nos Estados e a elaboração de planos econômicos e tributários, incluindo-se até mesmo a possibilidade de desuniformização dos impostos federais¹⁶.

A disseminação desses conselhos no Brasil é arcaica e está atrelada à influência do sistema jurídico anglo-saxão no país. Na antiga *Britannia*¹⁷, o denominado “direito tribal” retratava a coexistência de regulações autônomas e privatísticas a cada tribo que lá vivia, formando um emaranhado de fontes e decisões dadas a casos concretos litigiosos, atributo denominado de “policentricidade” por Arnaud (1995, p. 149-169).

O surgimento da *Commune Ley* ou da *Common Law* como ideologia de respeito ao passado e de declaração do Direito – através do *finding*¹⁸ ou do “direito encontrado” – representou a necessidade de convergência e unificação dos procedimentos jurídicos paralelos

¹⁴ A respeito de ideologia e utopia, consultar: SILVA, 2004, p. 23.

¹⁵ Sobre precedentes e participação, consultar: NUNES; PEDRON; BAHIA, 2015, internet.

¹⁶ A respeito, consultar a Emenda nº 40 ao projeto de Constituição em: ALENCAR, 1978, p. 252-255.

¹⁷ De 43 a 410 d.C, parte da ilha da Grã-Bretanha foi governada pelo Império Romano (27 a.C – 476 d.C).

¹⁸ Para aprofundamentos, consultar: DAVID, 2006, p. 1-15.

coexistentes, e essa unificação era empreendida por um corpo colegiado composto de homens livres.

A atividade discricionária ou heurística desses *councils* ingleses erigiu à cena a denominada *Court of Equity*¹⁹, órgão da função executiva real com atribuição jurisdicional ampla e atípica para julgamento “corretivo” das “decisões achadas” em colegialidade pelos Tribunais de Westminster. A colegialidade dos homens livres era revisada pela consciência do rei, auxiliado também por um conselho heterogêneo de agentes públicos e representantes eclesiásticos.

Em acordo com o escólio de Spence (1846, p. 127-128), o rigor das normas e máximas do sistema da *common law*, assim como a profusão de decisões imprevisíveis pela assembleia de jurados, favoreceu a consolidação da *Court of Equity* ou *Court of Chancery*, a qual tinha padrões decisórios desjungidos do “direito encontrado” dos tribunais ordinários e baseava sua tomada de decisão em tratamentos isonômicos lastreados no *Corpus Iuris Canonici*²⁰, o qual era integralmente independente do direito comum inglês à época.

Vê-se, assim, que as incorreções de uma colegialidade possibilitavam o prolongamento do procedimento a outra, pertencente a um sistema jurídico diverso, cujos comandos eram fundados no primado petrino²¹, e não na soberania política.

Essa atávica concepção de colegialidade exprime, desde a independência do Brasil, um anseio de democratização do processo de tomada de decisão normativa por vários órgãos jurisdicionais típicos e atípicos. Essa orientação, desde a primeira Constituição do Brasil²², perdura intensamente até os dias atuais, especialmente pela profusão dos direitos e garantias constitucionais de segunda e terceira dimensões²³.

Quer-se demonstrar aqui que, apesar de o movimento nacional de codificação²⁴ dos comandos jurídicos – padrões decisórios – concentrar a competência legislativa nas mãos da

¹⁹ A respeito, consultar: SPENCE, 1846, p. 85 e ss.

²⁰ A compilação dos cânones realizada pelo monge Dionísio (470 d.C.– 544 d.C.), sistematizando as regras descobertas nos concílios ecumênicos e as decretais papais, teve grande influência por toda a Europa a partir do século VI d. C, tendo alcançado validade universal no Ocidente. O *Corpus Iuri Canonici* representou o parâmetro de decisão da *Court of Chancery* até o rompimento de Henrique VIII com a Igreja Católica Apostólica Romana. Para aprofundamentos, ver: MAGILL, 1998, p. 300.

²¹ A respeito, consultar: BRANDÃO, 2017, p. 67.

²² A Constituição do Império do Brasil de 1824 estabeleceu os Conselhos Gerais de Província (art. 71 e ss) e o Conselho de Estado (art. 137 e seguintes), sendo que os Conselhos Gerais, por expressa previsão constitucional, constituía-se como uma garantia ao cidadão de intervenção nos negócios de sua província.

²³ A título ilustrativo cita-se: Conselho Nacional de Educação (CNE), Conselho Nacional de Trânsito (CONTRAN), Conselho Nacional de Biossegurança (CNBS), Conselho Nacional de Controle de Experimentação Animal (CONCEA), Conselho Nacional de Política Cultural (CNPC) e o Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA).

²⁴ Caracterizações das codificações expressas em: RODRIGUES JÚNIOR; RODAS, 2015, p. 400.

União para os principais ramos do Direito e, desde a Constituição Provisória da República²⁵, a competência de guarda constitucional do STF representar o projeto de uniformização jurisprudencial no país, o fortalecimento das funções de cúpula e da soberania nacional são severamente mitigados pela dispersão da tomada de decisão normativa empreendida, majoritariamente, pelos conselhos.

Em matéria tributária, a presença dos conselhos²⁶ como protagonistas do contencioso administrativo é maciça, estabelecendo-se a idêntica concepção de garantia de participação do cidadão nos negócios públicos pela possibilidade de sua penetrabilidade formal na função executiva para o exercício das atividades atípicas de julgamento e normatização subordinada²⁷.

A instrumentalização do poder usurpador pela ordem jurídica constituinte é prática política de viés culturalista, e a abertura desses órgãos paritários²⁸ com o intuito de democratização processual pela comparticipação dos diretamente interessados sinaliza, ao menos formalmente, uma função contrafática²⁹ dos conselhos. Segundo Martins:

[...] os valores das civilizações não correspondem aos valores dos governantes e estes instrumentalizam os tributos, de forma permanentemente injusta, para justificar o único objetivo que lhes interessa, ou seja, a conquista ou a manutenção do poder (MARTINS, 2005, p. 101).

Os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional prescritos na CR/88, segundo Martins (2005, p. 330-331), representam uma “carta de direitos do contribuinte contra os excessos da carga tributária da Federação tripartida, que é o Brasil, único país do mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios”.

Portanto, o estabelecimento de ambientes cooperativos administrativos de debate sobre tributação, mornamente pelos conselhos ou juntas de contribuintes dos municípios e estados, bem como pelo CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), reflete que a paritariedade para a tomada de decisão normativa poderia ensejar, até mesmo, a compreensão de que a jurisdição seria um *forum non conveniens*³⁰ para a substitutividade da tutela homogênea.

²⁵ A respeito, consultar: art. 58, inciso III, alíneas *a*, *b*, do Decreto nº 510/1890.

²⁶ O Decreto nº 16.580/1924, nos artigos 16 e seguintes, instituiu um Conselho de Contribuintes em cada estado e no Distrito Federal (DF).

²⁷ O art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN) reconhece, expressamente, a qualidade normativa geral das decisões singulares ou colegiadas da jurisdição administrativa.

²⁸ A paritariedade implica a formação heterogênea dos membros do conselho, sendo compostos por cidadãos e por agentes públicos.

²⁹ De acordo com Nunes (2015a, p. 51-55), há uma série de “registros de avanço” normativo que implementam a efetividade e garantia do modelo processual constitucional.

³⁰ A doutrina do *forum non conveniens* originou-se na Escola da *Common Law* e permite à jurisdição propriamente dita declinar da competência de julgar um caso a ela submetido caso este fórum, apesar de competente para a

Frise-se que a colegialidade administrativa normativa e jurisdicional no Brasil sofre, frequentemente, a “correção”³¹ da colegialidade ou pseudocolegialidade³² jurisdicional propriamente dita³³, haja vista que a dispersão ou desconcentração de instrumentos de viés democratizador, como a implementação normativa da participação nos conselhos, enseja, igualmente, a dispersão ou difusão da instrumentalização burocrática do poder, especialmente por meio da prática das técnicas de captura³⁴ e de anfibismo³⁵ dos conselheiros.

Isto posto, vê-se que a deliberação difusa oportuniza, tanto pelas suas origens quanto pelo seu desenvolvimento, uma batalha de colegialidades que se materializa entre enunciados sumulares e acórdãos administrativos, de um lado, e precedentes propriamente ditos – os jurisdicionais típicos –, de outro.

Daí desponta a reclamação, recentemente codificada, como um procedimento constitucional com potencial para a fiscalidade das distopias impingidas aos direitos e garantias fundamentais estabilizados dos contribuintes. O seu manejo, associado à publicidade das sessões de julgamentos jurisdicionais³⁶, atributo do devido processo legal nacional, e à participação social ampla³⁷ em questões relevantes postas à jurisdição, promove uma infiltração do cidadão para a formação da *res judicata* e do *overruling* de teses, ampliação normativa que exalta a função contrafática – de fiscalidade – e consensualista de todos os tribunais brasileiros.

2 A RECLAMAÇÃO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

causa, seja impróprio ou inconveniente para garantir, efetiva e democraticamente, os direitos dos réus. A respeito, consultar: REED, 2000, p. 36.

³¹ O vocábulo está entre aspas, pois se fará uma crítica neste trabalho acerca dessa função.

³² Sobre a pseudocolegialidade, consultar: NUNES, 2015b, p. 61-81.

³³ Entenda-se pelos tribunais superiores e dos Estados e do Distrito Federal (DF).

³⁴ A captura atrela-se à Teoria da Falha Regulatória (*Regulatory Failure or Perverted Interest Theory*) em: LOSS, 2011. p. 109-130.

³⁵ O anfibismo refere-se à qualidade daquele conselheiro que atua pervertido pelos seus interesses individuais ou profissionais, em conflito de interesses. O Conselho Pleno da OAB entendeu, em 18 de maio de 2015, que a advocacia é incompatível a todos os que exerçam função de julgamento em órgãos de deliberação coletiva da administração pública direta e indireta, lastreado no art. 28 do Estatuto da OAB.

³⁶ A título exemplificativo, a publicidade das deliberações colegiadas não é uma característica do devido processo legal alemão, no qual vige a deliberação secreta – *Beratungsgeheimnis* –, já que lá entende-se que a colegialidade manifesta-se pela unicidade decisional, isto é, pela deliberação *per curiam*. Para aprofundamentos, consultar: BENEDUZI, 2015, p. 49 e ss.

³⁷ Por participação social entenda-se, principalmente, a modalidade de intervenção de terceiro dos *amici curiae* e a ampliação das audiências públicas para o estabelecimento de precedentes judiciais. A respeito, consultar: GOMES; MACIEL, 2013, p. 207-225 e arts. 138, 927 § 2º e 1.038, inciso II, do CPC/2015.

A reclamação tem se expandido gradual e progressivamente no sistema jurídico nacional. Seu surgimento é fruto de uma construção jurisprudencial³⁸ da primeira metade do século XX e, nos dias atuais, encontra-se devidamente constitucionalizada pela CR/88³⁹, legislada por normas especiais⁴⁰ e codificada pelo CPC/2015⁴¹.

É um procedimento de características próprias que não encontra congruência com outros procedimentos de sistemas estrangeiros⁴²; e, segundo a doutrina literatura de Leonel, a análise de sua abrangência no contexto democrático atual desborda “uma espécie de mal necessário que retrata uma anomalia do sistema jurídico nacional, uma tibieza do sistema judiciário processual constitucional” (LEONEL, 2011, p. 282). Em relação às políticas tributárias ou às tomadas de decisão normativas derivativas, essa afirmação não expõe os contornos já versados das múltiplas colegialidades difusas e teoricamente democráticas existentes no Brasil, as quais não contribuem para a dita função nomofilácica⁴³ da jurisprudência expressa no CPC/2015.

Leonel (2011, p. 282), ao discorrer prospectivamente acerca da reclamação, também expõe seu convencimento de que “no futuro, com a evolução do nosso sistema, talvez ela não seja mais necessária”. Este trabalho, no entanto, não comunga desse entendimento prospectivo, justamente pelo hiperbólico aumento de colegialidades paritárias constituídas⁴⁴ e de colegialidades paralelas – esses últimos movimentos com grande potencial influenciador nas primeiras⁴⁵.

A batalha de colegialidades entre conselhos de natureza tributária e tribunais implica, ainda, a compreensão acerca das funções normativas do Senado Federal em matéria tributária, bem como do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) e de todos os demais órgãos e pessoas jurídicas da função executiva que exercem a atividade de regulação econômica com reflexos diretos na política tributária do país.

A ordenação do sistema tributário brasileiro em âmbito constitucional direciona-se no mesmo sentido das constituições nacionais pretéritas, outorgando ao Senado Federal

³⁸ A Reclamação nº 141/1952 do STF evoca a teoria dos poderes implícitos como seu fundamento constitucional.

³⁹ A respeito, ver: art. 102, inciso I, item l; art. 103-A, § 3º; art. 105, inciso I, alínea f, art. 111-A, § 3º, da CR/88.

⁴⁰ A respeito, ver: Lei nº 11.417/2006. Os artigos 13 a 18 da Lei nº 8.038/1990 foram expressamente revogados pelo art. 1.072, inciso IV, do CPC/2015.

⁴¹ A respeito, consultar principalmente: arts. 988 a 993 do CPC/2015.

⁴² No Direito alemão, o Tribunal Constitucional Alemão (BVERFG) é competente para o julgamento de uma ação constitucional residual chamada *Verfassungsbeschwerde* cabível para a tutela de direitos fundamentais ou equiparados violados por uma autoridade pública. Essa ação, apesar de ter natureza mandamental, distancia-se proceduralmente e teleologicamente da reclamação. A respeito, ver: art. 93 (1) § 4º da Lei Fundamental de Bonn/1949: ALEMANHA, 2011.

⁴³ A respeito, ver: art. 926 do CPC/2015.

⁴⁴ Por “colegialidades constituídas”, entenda-se aquelas legalizadas pelo sistema jurídico brasileiro.

⁴⁵ Os enunciados das jornadas jurídicas são exemplos das colegialidades paralelas.

competências próprias de superórgão, adquiridas, como já referenciadas neste trabalho, pela herança de funções que, segundo o Anteprojeto da Constituição de 1934, seriam típicas do Conselho Supremo ou Federal. Esse Conselho fora inspirado no Poder Moderador Imperial, consolidado pela Constituição de 1824. Além do mais, faz-se necessário lembrar que ao Senado⁴⁶ também cabe a competência privativa de suspender a execução de lei declarada inconstitucional pelo STF, outra reminiscência de uma atividade coordenadora entre funções de Estado.

Portanto, vê-se que ao órgão, apenas parcela da cúpula do Legislativo, coube funções extremamente relevantes em matéria administrativa e jurisdicional. A regulação senatorial por meio de resoluções⁴⁷ possui aspectos que extrapolam a função regulatória subordinada ou complementar própria do Executivo⁴⁸, considerando-se que a composição da Casa pelos representantes estaduais e distritais promove uma atividade normativa conciliadora entre os interesses econômicos dos Entes, na tentativa de se equilibrar a atividade tributária no Brasil. Assim também o é no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ),⁴⁹ formado pelos respectivos secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Entes federados e na Câmara de Comércio Exterior (CAMEX)⁵⁰, composta por agentes políticos de cúpula e por representantes da sociedade civil. Mais uma vez, o componente da colegialidade democrática demonstra-se expressivo para a tomada de decisão normativa e consensual.

Além disso, a competência privativa do órgão para suspender a execução de leis declaradas inconstitucionais reporta-se à concepção da imperatividade de se estabelecer um ato normativo complexo⁵¹ entre as funções jurisdicional e legislativa para o aperfeiçoamento da teoria da nulidade quanto ao controle de constitucionalidade⁵².

Dessa forma, a reclamação como procedimento constitucional ou como ação de cunho constitutivo negativo e mandamental⁵³ seria também um instrumento de crescente intervenção da função pedagógica jurisdicional de última palavra dos tribunais superiores, haja vista que as

⁴⁶ A respeito, ver: art. 52, inciso X, da CR/88.

⁴⁷ Sobre a competência regulatória do Senado em matéria tributária, consultar: art. 155, inciso I, e § 1º, inciso IV, art. 155, § 6º, I; e art. 155, § 2º, incisos IV e V, da CR/88.

⁴⁸ No que toca à regulação subordinada, conferir principalmente os arts. 84, inciso IV, e 174 da CR/88.

⁴⁹ A respeito, ver: Lei nº 11.457/2007.

⁵⁰ A respeito, ver: Lei nº 13.334/2016.

⁵¹ Os atos complexos são aqueles que, para se aperfeiçoar, dependem de manifestações de vontade de órgãos diferentes, sejam eles singulares ou colegiados. Para aprofundamentos, consultar: MARINELA, 2016, p. 353.

⁵² Importante a menção de que Mendes entende que a ampliação do controle abstrato de normas pelo STF implica na perda de sentido da disposição do art. 52, inciso X, da CR/88, creditando ao instituto da suspensão da lei pelo Senado razão puramente histórica. Para aprofundamentos, consultar: MENDES, 2012, p. 753.

⁵³ Esse posicionamento quanto à natureza jurídica da reclamação foi defendido por Pontes de Miranda e, em trabalho recente, por XAVIER, 2016, p. 89-94.

políticas econômico tributárias têm se judicializado progressivamente com fulcro na supremacia constitucional⁵⁴ do novo constitucionalismo.

A consolidação da força obrigatória dos precedentes pelo CPC/2015, ao mesmo tempo, implica o estudo sobre a preclusão e a coisa julgada nos processos administrativos tributários e jurisdicionais e sobre a *ratio decidendi* alcançada por ambas as funções de Estado.

3 TESES ADMINISTRATIVAS E JURISDICIONAIS ENUNCIADAS: O DIREITO DE RECLAMAR

A expansão eficacial da *ratio decidendi* da tomada de decisão no sistema tributário nacional não é uma novidade. O Código Tributário Nacional (CTN) de 1966 expressamente codificou que a atividade regulatória subordinada⁵⁵ era devidamente vinculante e que as práticas administrativas reiteradas, bem como as decisões singulares e colegiadas da jurisdição administrativa inserir-se-iam no gênero *norma*⁵⁶. Essas disposições são extremamente avançadas até mesmo para o sistema jurídico atual.

Segundo o modelo constitucional de processo⁵⁷, a vinculação de práticas reiteradas e de decisões colegiadas derivadas do devido processo administrativo, pelo qual a paritariedade dos conselhos implique, efetivamente, na comparticipação e no contraditório substancial para a formação da decisão, acarretaria, de *lege lata*, na expansão eficacial da mesma. Assim, a consequência seria sua eficácia *erga omnes* ou aptidão para sua oponibilidade a todas as pessoas, independentemente de terem participado do processo. A esses atributos, soma-se a disposição do art. 196 do CTN/1966⁵⁸, que já demonstra preocupação com a razoável duração do procedimento administrativo, muito antes da constitucionalização desse direito fundamental pela Emenda Constitucional (EC) 45/2004⁵⁹.

Com o fortalecimento do valor da hermenêutica judicial construída a partir da vinculação de teses jurídicas em casos passados – *stare decisis* –, especialmente a partir da vigência do CPC/2015, instaura-se, em relação à ordenação tributária no Brasil, um conflito

⁵⁴ Para aprofundamentos, consultar: HIRSCHL, 2009, p. 139-178.

⁵⁵ A respeito, ver: art. 96 do CTN/1966.

⁵⁶ A respeito, ver: art. 100 do CTN/1966.

⁵⁷ Teoria processual de Andolina e Vignera, citada por BARROS, 2006, p. 227-238.

⁵⁸ Art. 196 do CTN/1966: “A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, *que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas*” (BRASIL, 1966, grifo próprio).

⁵⁹ Para aprofundamento na dimensão jurídico política do desenvolvimento sustentável e no direito à razoável duração do procedimento, como forma de se assegurar os direitos fundamentais intergeracionais, consultar: GOMES; FERREIRA, 2017, p. 102-103 e 106-108.

normativo formal, entre precedentes e decisões administrativas, com severas perdas das últimas, uma vez que a guarda da Constituição e do sistema infraconstitucional nunca foi da dita “jurisdição administrativa”, mas, sim, dos tribunais superiores e de vértice no Brasil.

A compreensão de que a administrativização dos conflitos também seria uma garantia do contribuinte, visto que o contencioso administrativo não deixa de ser um direito fundamental do sujeito passivo da obrigação tributária⁶⁰, leva à compreensão de que o manejo da reclamação constitucional é consequência da inobservância desse direito fundamental, segundo o modelo constitucional de processo – o que ainda ocorre com frequência na seara administrativa pela burocratização instrumental do poder –; ou de que no embate entre direitos fundamentais subjetivos e direitos fundamentais institucionais⁶¹ de uniformizar sua jurisprudência, a *gendarmerie*⁶² tribunalícia mostraria sua supremacia militarista. É essa última decorrência que afrontaria a sistematização tributária nacional.

Sob essa perspectiva, a reclamação constitucional constitutiva negativa seria o procedimento disponível para a ruptura da hegemonia dos tribunais⁶³ – colegialidade jurisdicional propriamente dita – sob a alegação do contribuinte de que a tese dos tribunais não se aplicaria à peculiar consensualidade e paritariedade da decisão administrativo-tributária. Nesse sentido, a jurisdição sustentável aponta que:

Na construção da decisão ideal para o caso concreto, o desafio hermenêutico da jurisdição não é mais um singelo exercício de subsunção do fato à norma, mas sim uma intensa atividade de construção e ponderação, participativa e dialética, que considera os imprescindíveis aportes transdisciplinares e que projeta cautelosamente os efeitos e as consequências da decisão para o futuro (BODNAR, 2009, p. 106).

Por conseguinte, outro óbice surgiria para essa constitutividade negativa da reclamação, qual seja: o conflito entre preclusão máxima e coisa julgada entre as atividades jurisdicionais administrativa e típica. Para a admissão da reclamação constitucional, faz-se imperativo a ocorrência da preclusão máxima⁶⁴ no processo administrativo, o que garante, ainda, ao contribuinte, a residualidade da jurisdição propriamente dita.

Entretanto, em relação à coisa julgada material, da qual resulta a inadmissibilidade da reclamação⁶⁵ em decisões de estabilidade reconhecidas pelo art. 926 do CPC/2015, ao

⁶⁰ Conferir: GRANDO, 2009, p. 33-43.

⁶¹ A respeito da titularização de direitos constitucionais pelas pessoas jurídicas de direito público, consultar: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar nº 2895/PE, 2014.

⁶² A guarda da constituição encontra-se expressa no art. 102 da CR/88.

⁶³ A respeito, ver: art. 988, incisos III, IV, e § 4º do CPC/2015.

⁶⁴ A respeito, ver: art. 7º, § 1º, da Lei nº 11.417/2006.

⁶⁵ A respeito, ver: art. 988, § 5º, do CPC/2015.

contribuinte interessado não seria garantido a opção pela decisão estável do contencioso administrativo, mesmo que ele não tenha participado do processo judicial e a norma ainda formalmente exista no sistema jurídico, sem ter-lhe suspendido a execução o Senado – órgão de coordenação e consensualidade tributária dos Entes.

Assim, o instituto da reclamação constitucional brasileira, de conformação peculiar no sistema jurídico nacional, ainda não se estruturou para o amplo exercício dos direitos fundamentais dos contribuintes e dos múltiplos órgãos de colegialidade democrática estabilizadores de políticas econômico tributárias consensuais. É um procedimento ainda defensivo e presta-se à expansão eficacial das decisões dos órgãos jurisdicionais propriamente ditos – tribunais ordinários e superiores – e não, essencialmente, dos direitos e garantias fundamentais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação ao sistema tributário nacional, ele se estruturou historicamente promovendo prejuízos ao sujeito passivo da obrigação tributária, haja vista que deveria ensejar uma decisão processualmente democrática que é considerada vinculante e de eficácia *erga omnes* pela ordem jurídica, ante o avanço prospectivo da efetiva implementação do modelo constitucional de processo à seara administrativa, a colegialidade paritária, tanto dos agentes políticos quanto dos contribuintes em coordenação com os servidores públicos especializados na matéria.

A reclamação, como procedimento constitucional de tutela disponível ao cidadão, encontra uma construção própria no Direito brasileiro, muito mais adaptada à afirmação da jurisdição propriamente dita do que à sua denegação.

Por sua vez, a consolidação do direito fundamental à decisão administrativa encontra óbices na coisa julgada material da decisão judicial pela estabilização das teses jurisprudenciais dos órgãos jurisdicionais propriamente ditos, especialmente após a legificação do procedimento da reclamação pelo CPC/2015. Afirmar direitos fundamentais declarados ou reconhecidos pela jurisdição implica, sob um outro viés, também a capacidade de afirmá-los pela decisão colegiada difusa, denegando a decisão judicial estável.

Se a migração da complexidade social até a expansão das colegialidades para a territorialização processual decorre de uma reação democrática, a reclamação constitutiva negativa deveria abarcar a possibilidade de efetivo exercício de direitos fundamentais, incluindo-se aí a garantia de uma decisão colegiada administrativa. Seu caminho futuro, assim, implica o reconhecimento não só da supremacia dos órgãos de guarda do sistema jurídico

nacional, mas de tutela do direito de escolha do contribuinte pelo contencioso tributário, segundo parâmetros da jurisdição sustentável. O alcance a esse patamar de petição impõe, entretanto, a sobreposição do processo administrativo tributário ao modelo constitucional de processo, isto é, efetiva entrada no “devir democrático”.

Portanto, em resposta ao problema sugerido, hoje em dia a reclamação constitucional ainda não se presta como instrumento de resiliência a aqui denominada distopia processual. Ela não está estruturada para o amplo exercício dos direitos fundamentais dos contribuintes e dos múltiplos órgãos de colegialidade democrática estabilizadores de políticas econômico tributárias consensuais e sustentáveis. Trata-se de mero procedimento defensivo, que assegura a expansão eficaz das decisões dos tribunais ordinários e superiores e não, especialmente, dos direitos e garantias fundamentais.

REFERÊNCIAS

- ALEMANHA. Parlamento Federal Alemão. **Lei Fundamental da República Federal da Alemanha**, de 23 maio 1949. Tradução de Aachen Assis Mendonça. Revisão jurídica de Bonn Urbano Carvelli. Berlin: Deutscher Bundestag, 2011. Disponível em: <<https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>> Acesso em: 27 ago. 2018.
- ALENCAR, Ana Valderez Ayres Neves de. A competência do Senado Federal para suspender a execução dos atos declarados inconstitucionais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 15, n. 57, p. 223-328, jan./mar. 1978. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br>>. Acesso em: 27 ago. 2018.
- ARNAUD, André-Jean. Legal pluralism and the building of Europe. In: PETERSEN, Hanne; ZAHLE, Henrik (Ed.). **Legal polycentricity**: consequences of pluralism in law. Aldershot, Reino Unido: Dartmouth Publ., 1995. p. 149-169.
- AUSTIN, John. **The province of jurisprudence determined**. London: John Murray, 1932.
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos. A influência do direito processual civil alemão em Portugal e no Brasil. **Revista Brasileira de Direito Comparado**, Instituto de Direito Comparado Luso Brasileiro, Rio de Janeiro, n. 9, p. 17-33, 2º sem. 1990. Disponível em: <[http://www.idclb.com.br/revistas/09/revista9%20\(7\).pdf](http://www.idclb.com.br/revistas/09/revista9%20(7).pdf)>. Acesso em: 27 ago. 2018.
- BARROS, Flaviane de Magalhães. Ensaio de uma teoria geral do processo de bases principiológicas: sua aplicação no processo legislativo, executivo e jurisdicional. In: GALUPPO, Marcelo Campos (Org.). **O Brasil que queremos**: reflexões sobre o Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Editora PUC Minas, 2006. v. 1. p. 227-238.
- BENEDUZI, Renato. **Introdução ao processo civil alemão**. Salvador: Juspodíum, 2015.

BODNAR, Zenildo. Os novos desafios da jurisdição para a sustentabilidade na atual sociedade de risco. **Revista Veredas do Direito**, Belo Horizonte, v. 6, n. 12, p. 101-119, jul./dez. 2009. Disponível em: <<http://www.domholder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/19>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRANDÃO, Cláudio. **Lições de história do Direito Canônico e história do Direito em perspectiva**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017.

BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 jan. 1891. **Diário Oficial**, Brasília, 24 fev. 1891. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934. **Diário Oficial**, Brasília, 17 jul. 1934. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1930-1939/constituicao-1934-16-julho-1934-365196-norma-pl.html>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. **Diário Oficial**, Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Decreto nº 510, de 22 jun. 1890. Publica a Constituição dos Estados Unidos do Brazil. **Coleção de Leis do Brasil**, Rio de Janeiro, 31 dez. 1890. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=388004>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Decreto nº 16.580, de 4 de set. de 1924. Aprova o regulamento para o serviço de arrecadação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial**, Brasília, 6 set. 1924. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-16580-4-setembro-1924-512543-norma-pe.html>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Emenda Constitucional (EC) nº 45, de 30 dez. 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 31 dez. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 out. 1966. Código Tributário Nacional (CTN). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial**, Brasília, 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.038, de 28 maio 1990. Institui normas procedimentais para os processos que especifica, perante o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal. **Diário Oficial**, Brasília, 29 maio 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8038.htm>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.906, de 4 jul. 1994. Dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). **Diário Oficial**, Brasília, 5 jul. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8906.htm>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 11.417, de 19 de dez. de 2006. Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 20 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11417.htm>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 mar. 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal; altera as Leis nºs 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.683, de 28 de maio de 2003, 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.910, de 15 de julho de 2004, o Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 10.593, de 6 de dezembro de 2002, 10.910, de 15 de julho de 2004, 11.098, de 13 de janeiro de 2005, e 9.317, de 5 de dezembro de 1996; e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 19 mar. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 mar. 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial**, Brasília, mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Lei nº 13.334, de 13 set. 2016. Cria o Programa de Parcerias de Investimentos - PPI; altera a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 13 set. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13334.htm>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Cautelar nº 2895/PE. Min. Rel. Celso de Melo. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 out. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Reclamação nº 141/SP. Ministro Relator Rocha Lagoa, 25 jan. 1952. **Diário de Justiça**, Brasília, 17 abr. 1952. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

DAVID, René. **O Direito inglês**. 2. ed. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

GOMES, Magno Federici; FERREIRA, Leandro José. A dimensão jurídico-política da sustentabilidade e o direito fundamental à razoável duração do procedimento. **Revista do Direito**, Santa Cruz do Sul, n. 52, v. 2, p. 93-111, maio/set. 2017. Disponível em: <<https://online.unisc.br/seer/index.php/direito/article/view/8864>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

GOMES, Magno Federici; MACIEL, Ana Paula Magalhães. Da audiência pública no processo constitucional objetivo e subjetivo para efetivação do Estado de Direito Democrático. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, Belo Horizonte, v. 16, n. 32, p.

207-225, dez. 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.5752/P.2318-7999.2013v16n32p207>>. Acesso em: 30 ago. 2018.

GRANDO, Felipe Esteves. A apreciação de inconstitucionalidade no contencioso administrativo como direito fundamental do contribuinte. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 163, p. 33-43, abr. 2009.

HIRSCHL, Ran. O novo constitucionalismo e a judicialização da política pura no mundo. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 251, p. 139-178, maio 2009. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/7533>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

LEAL, Rosemilo Pereira. O due process e o devir processual democrático. **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, Belo Horizonte, v. 13, n. 26, p. 99-115, jul./dez. 2010.

LEONEL, Ricardo de Barros. **Reclamação constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

LOSS, Giovani R. Contribuições à teoria da regulação no Brasil: fundamentos, princípios e limites do poder regulatório das agências. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de (Coord.). **O poder normativo das agências reguladoras**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 109-130.

MAGILL, Frank N. **Dictionary of world biography: the middle ages**. London: Routledge, 1998. v. 2.

MARINELA, Fernanda. **Direito administrativo**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de Direito Constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NUNES, Dierle. A função contrafática do Direito e o novo CPC. **Revista do Advogado**, Associação dos Advogados de São Paulo (AASP), São Paulo, v. 35, n. 126, p. 51-55, maio 2015a.

NUNES, Dierle. Colegilidade corretiva, precedentes e vieses cognitivos: algumas questões do CPC-2015. **Revista Brasileira de Direito Processual**, Belo Horizonte, ano 23, n. 92, p. 61-81, out./dez. 2015b.

NUNES, Dierle; PEDRON, Flávio; BAHIA, Alexandre. Precedentes no novo CPC: é possível uma decisão correta? **Revista Justificando**, 8 jul. 2015. Disponível em: <[http://justificando.com/2015/07/08/precedentes-no-novo-cpc-e-possivel-uma-decisao-correta-/-](http://justificando.com/2015/07/08/precedentes-no-novo-cpc-e-possivel-uma-decisao-correta-/)>. Acesso em: 27 ago. 2018.

POLETTI, Ronaldo. **Constituições brasileiras (1934)**. 3. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. (Coleção Constituições brasileiras; v. 3). Disponível em: <<http://www.senado.leg.br>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

REED, Alan. To be or not to be: the forum non conveniens performance acted out on Anglo-American courtroom stages. **GA. J. INT'L & COMP. L.**, v. 29, n. 21, p. 31-126, 2000.

RODRIGUES JÚNIOR, Otavio Luiz; RODAS, Sergio. Interview with Reinhard Zimmermann and Jan Peter Schmidt. **Revista de Direito Civil Contemporâneo**, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 379-413, jul./set. 2015. Disponível em: <http://www.direitocontemporaneo.com/wp-content/uploads/2014/01/RDCC_4-Entrevista-com-Reinhard-Zimmermann-e-Jan-Peter-Schmidt.pdf>. Acesso em: 27 ago. 2018.

SILVA, Ovídio Araújo Batista da. **Processo e ideologia**: o paradigma racionalista. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

SPENCE, George. **The equitable jurisdiction of the Court of Chancery**. London: V and R Stevens and G.S. Norton, 1846. v. I. Disponível em: <<https://archive.org/details/equitablejurisd01spenuoft>>. Acesso em: 27 ago. 2018.

XAVIER, Carlos Eduardo Rangel. **Reclamação constitucional e precedentes judiciais**: contributo a um olhar crítico sobre o Novo Código de Processo (de acordo com a Lei nº 13.256/2016). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.