



FACULDADE BAIANA DE DIREITO

CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MANOELA OLIVEIRA DOS SANTOS

**A APRECIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Salvador
2013

MANOELA OLIVEIRA DOS SANTOS

**A APRECIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI
NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Mestre e Doutorando Gabriel Dias Marques da Cruz.

Salvador
2013

TERMO DE APROVAÇÃO

MANOELA OLIVEIRA DOS SANTOS

**A APRECIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em
Direito, Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação _____ e
instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2013

AGRADECIMENTOS

Nesta oportunidade, agradeço primeiramente a Deus por ter me guiado até a conclusão deste trabalho, após muitos momentos de aflições, mas também de crescimento. Agradeço aos meus pais, Julival e Lúcia, pelo apoio presente em todos os momentos. Vocês me motivam a conquistar sempre mais. Da mesma forma, agradeço a minha irmã Luciana, que me encorajou e mostrou-se preocupada com as minhas angústias. À toda a minha família, o meu muito obrigada!

Ao professor e orientador Gabriel Dias Marques da Cruz, a minha eterna gratidão, por todos os momentos de paciência e atenção aos meus questionamentos, bem como pelo incentivo para encarar os desafios presentes neste trabalho. Também agradeço a todos os professores e colegas da Faculdade Baiana de Direito com quem tive a oportunidade de debater sobre o tema e me ajudaram na construção deste trabalho.

Agradeço também a todos os meus amigos, pelo apoio e compreensão da minha ausência em certos momentos. Em especial a Cíntia Farias, pelo apoio incondicional e companheirismo de sempre. Ao meu primo-amigo-irmão Ebner, pela colaboração e incentivo. À Carolina Pereira e Filipe Cortial, por todas as palavras de estímulo. À Gabriella Machado e Amanda Medrado, por compartilharem comigo os momentos de angústia e me apoiarem mesmo estando, muitas vezes, na mesma situação!

Por fim, agradeço a todos que apostaram nesta conquista e que de alguma forma contribuíram para a elaboração deste trabalho.

RESUMO

Este estudo monográfico aborda a viabilidade de apreciação da inconstitucionalidade de leis no processo administrativo fiscal, quando a invalidação do ato administrativo de lançamento depender do exame da questão constitucional. A Constituição não faz menção expressa a essa possibilidade, contudo estabelece que as garantias do contraditório e da ampla defesa devem ser observadas nos processos administrativos, razão pela qual, defende-se que a arguição de inconstitucionalidade oposta pelo sujeito passivo não deve ser desprezada pelo órgão julgador. A doutrina contrária a esse entendimento aduz a violação da reserva de jurisdição, da separação de poderes, da presunção de constitucionalidade das leis, do princípio da legalidade e dos limites da autotutela. Contudo, a proposta deste trabalho perpassa por uma compreensão diversa destes conceitos que permita uma maior proteção e aplicação da Constituição. Destaca-se que ao CARF já compete reconhecer a inconstitucionalidade de leis apreciadas pelo STF em controle difuso sob o regime da repercussão geral. Todavia, a proposta vai além e defende a possibilidade de o julgador administrativo realizar a aplicação da lei utilizando-se da técnica da interpretação conforme. Não sendo esta possível, entende-se que deve haver a apreciação da inconstitucionalidade, no intuito de anular o lançamento fundamentado na lei viciada, que deverá ter a sua aplicação afastada pela Administração judicante no caso concreto. Em que pese à jurisprudência administrativa e a legislação adotarem posicionamento diverso atualmente, propõe-se que a apreciação seja feita com base no princípio da juridicidade, de forma a consagrar a supremacia constitucional. Além disso, o estudo contempla a proposta da atuação inclusiva dos Poderes na defesa da Constituição.

Palavras-chave: inconstitucionalidade, processo administrativo fiscal, contraditório, ampla defesa, juridicidade.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADC	Ação Direta de Constitucionalidade
art.	artigo
CSRF	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CF/88	Constituição Federal da República
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CSC	Comitê de Seleção de Conselheiros
CPC	Código de Processo Civil
EC	Emenda Constitucional
Inc.	Inciso
PAF	Processo Administrativo Fiscal
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Rel.	Relator
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 QUESTÕES CONSTITUCIONAIS PERTINENTES	2
2.1 BREVE RELATO SOBRE O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE	12
2.1.1 A Supremacia Constitucional	12
2.1.2 O sistema de controle de constitucionalidade brasileiro	14
2.2 A TRIBUTAÇÃO E O PAF NA CONSTITUIÇÃO	17
2.1 A disciplina constitucional da tributação	18
2.2 O devido processo legal e as garantias do contraditório e da ampla defesa no PAF	21
3 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	30
3.1 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA	30
3.1.1 Processo ou Procedimento?	32
3.1.2 O contencioso administrativo e a jurisdição una	34
3.1.3 A Administração ativa e a Administração judicante	39
3.2 LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL	41
3.2.1 O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972	42
3.2.2 A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999	45
3.3 A VINCULAÇÃO DO CARF A DECISÃO DEFINITIVA DO STJ E STF	46
3.4 A TÉCNICA DA INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO	53
4 A APRECIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	55
4.1 EXAME ARGUMENTATIVO	56
4.1.1 A reserva de jurisdição	56
4.1.2 A separação de poderes	64
4.1.3 A presunção de constitucionalidade das leis	66
4.1.4 A (in) observância do princípio da legalidade	69

4.1.5 O princípio da juridicidade.....	72
4.1.6 Os limites da autotutela	75
4.1.6 A impossibilidade de a Fazenda ir a Juízo e a irreversibilidade da decisão a ela contrária.....	78
4.1.7 A recusa da aplicação e a legitimidade para propositura de Adin	81
4.2 A POSSIBILIDADE DE PROVOCAÇÃO DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO.....	84
5 CONCLUSÃO	86
REFERÊNCIA	

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste estudo consiste em analisar criticamente a postura dos órgãos julgadores administrativos, especialmente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em se autodeclararem incompetentes para apreciar a inconstitucionalidade de determinada norma no julgamento do processo administrativo fiscal.

Primeiramente, serão analisadas as questões constitucionais pertinentes ao tema. Assim, será abordado que a Constituição, reconhecida como o cerne do ordenamento jurídico, fonte de validade das demais normas e detentora de caráter cogente, necessita do controle de constitucionalidade para manter a sua supremacia. No Brasil, há previsão de controle de constitucionalidade pelos três poderes, no entanto, os poderes Executivo e Legislativo o fazem de maneira essencialmente preventiva, cabendo, predominantemente ao Poder Judiciário realizar o controle repressivo de constitucionalidade.

Sobre as influências dos modelos clássicos de controle, constata-se que o Brasil as obteve tanto do modelo austríaco como do modelo norte-americano, ao prever o controle concentrado e o controle difuso. O primeiro é exercido apenas pelos Tribunais Estaduais e pelo Supremo Tribunal Federal, através de ação direta e com efeito vinculante. Já o difuso pode ser realizado por qualquer juiz ou tribunal, que, ao analisar o caso concreto, examinam a questão constitucional de forma prejudicial, tendo a decisão eficácia *inter partes*, exceto quando a lei for suspensa por resolução do Senado, ocasião em que terá efeitos *erga omnes*.

Ainda no mesmo capítulo, no tópico seguinte, aponta-se para a opção do legislador constituinte em disciplinar minuciosamente o sistema tributário nacional. Entretanto, não mencionou expressamente na Carta Maior a possibilidade de apreciação do vício de inconstitucionalidade no seio de um processo administrativo.

Diante disso, o tema revelou-se particularmente interessante em razão da discussão doutrinária sobre a questão. Será visto que a doutrina majoritária defende a apreciação da inconstitucionalidade no PAF com fundamento principal nas garantias constitucionais do contraditório e a da ampla defesa, expressamente estendidas ao processo administrativo e que são abordadas em tópico próprio neste trabalho. Por outro lado, alguns autores coadunam com o entendimento de que tal posicionamento vai de encontro à reserva de jurisdição, a separação de poderes, com o princípio da legalidade, a presunção de constitucionalidade e os limites da autotutela, sendo tais argumentos examinados no último capítulo.

O capítulo 3 refere-se a questões relacionadas ao processo administrativo fiscal. Preliminarmente, analisa-se o seu conceito e natureza jurídica, discutindo a distinção entre processo e procedimento, bem como a possibilidade de haver caráter jurisdicional no PAF e a distinção entre a Administração Ativa e Judicante. Posteriormente, os aspectos procedimentais do PAF são analisados conforme a legislação infraconstitucional aplicável.

Ainda neste capítulo, pondera-se que além da legislação mencionada, o CARF também está vinculado as decisões definitivas do STF e STJ no regime de repercussão geral e recursos repetitivos, respectivamente. Tal obrigação encontra-se regulamentada no Regimento Interno do CARF, após a Portaria MF nº 586/2010. Aponta-se que este foi um pequeno passo para a implantação da proposta, haja vista que determina que a inconstitucionalidade seja reconhecida pelo CARF, quando já apreciada pelo STF em controle difuso. Destacando-se que a inobservância desta norma, afronta não só a legalidade, mas, principalmente os princípios da moralidade e eficiência, que por si próprios, já poderiam justificar a vinculação das decisões dos tribunais superiores no âmbito do PAF.

Além disso, busca-se defender neste trabalho a utilização da técnica da interpretação conforme a Constituição, quando não houver vinculação de decisão do Supremo, em razão da ausência de manifestação deste a respeito da constitucionalidade de determinado dispositivo legal. Será visto que nada impede que os julgadores administrativos, entre os diversos sentidos que

possam ser extraídos da norma, utilize aquele que seja compatível com a Carta Magna no intuito de preservar certo diploma.

Por fim, dedica-se o capítulo 4, ao estudo da apreciação da inconstitucionalidade no CARF, quando não for possível a vinculação de precedentes do Supremo bem como a técnica da interpretação conforme.

Na proposta, recorrer-se-á ao exame de casos concretos que permitem comprovar a *práxis* atual do CARF de não apreciar as arguições de inconstitucionalidade feitas pelos contribuintes nos recursos voluntários, sob argumento de que tal competência é exclusiva do Poder Judiciário.

Entretanto, todos os poderes têm o dever de zelar pela Constituição, e, além disso, o que se pretende não é a declaração de inconstitucionalidade que somente compete aos tribunais e STF. O objetivo é o afastamento da aplicação da lei inconstitucional e a anulação do lançamento nela fundamentado. Por tal razão, não foge dos limites da autotutela, uma vez que se invalida um ato administrativo e considera-se a distinção entre o autocontrole por iniciativa da própria Administração e aquele provocado pelo administrado no PAF.

Ademais, será analisado que o princípio da separação de poderes não serve como óbice a implantação da proposta uma vez que se prega a divisão de funções em detrimento da separação de poderes. Isso por que nenhum poder exerce somente suas funções típicas e assim como a independência dos Poderes representa uma garantia a favor do cidadão, a harmonia entre estes também deve ser observada neste sentido.

De igual modo pode-se asseverar que a presunção de constitucionalidade, apesar de tão consagrada, não pode ser visualizada de forma absoluta, podendo ser afastada após o acolhimento da arguição de inconstitucionalidade. Prossegue-se o estudo analisando se a conduta aqui proposta para os agentes administrativos julgadores afronta o princípio da legalidade, tendo em vista que a lei inconstitucional tem existência apenas aparente, visto que a declaração de inconstitucionalidade, em regra, tem efeitos retroativos.

Aborda-se que malgrado a legislação vede expressamente a apreciação da inconstitucionalidade no âmbito do PAF, é possível uma postura administrativa

contra legem apoiada diretamente na Constituição. Dessa forma, pretende-se consagrar o princípio da juridicidade no seio administrativo.

Sobre a possibilidade de recusa da aplicação da lei inconstitucional e propositura de ADI, defende-se que em razão da ampliação da legitimidade para a propositura desta, o Chefe do Executivo não mais pode recorrer ao descumprimento. Isso por que há meios regulares de defender a Constituição, como o pedido de suspensão da eficácia da lei mediante medida cautelar concedida pelo Supremo. Todavia, resta demonstrado que em situação diversa se encontra a Administração Judicante na resolução da lide tributária no PAF.

Por fim, propõe este trabalho a atuação em conjunto dos Poderes na guarda da Constituição, ao apontar a necessidade da última instância administrativa provocar o Chefe do Executivo para ação direta perante o STF. Dessa forma, ter-se-ia uma definição jurídica acerca da controvérsia constitucional envolvendo o dispositivo legal em toda a Administração Pública.

2 QUESTÕES CONSTITUCIONAIS PERTINENTES

2.1 BREVE RELATO SOBRE O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE

2.1.1 A Supremacia Constitucional

A Constituição em seu mais amplo sentido representa o projeto de convivência criado para uma sociedade. Para isso, estabelece os fins a serem atingidos, declara e protege os direitos e garantias fundamentais, define a estrutura e a organização do Estado, bem como limita os seus poderes¹.

No entanto, a Constituição não se configura apenas como uma carta política ou ideológica². Segundo Konrad Hesse³: “graças ao elemento normativo ela ordena e conforma a realidade política e social”, portanto, se consubstancia como uma norma imperativa e cogente, localizando-se no centro do ordenamento normativo, onde as normas infraconstitucionais buscam o seu fundamento de validade. Como bem observado por Carmem Lúcia⁴: “A Constituição é texto e contexto de leis, revelando as ideias de Direito necessárias à sociedade e sendo a revelação da ideia de Justiça por ela pensada”.

¹ Neste mesmo sentido afirma José Afonso da Silva: “ As constituições têm por objeto estabelecer a estrutura do Estado, a organização de seus órgãos, o modo de aquisição do poder e a forma de seu exercício, limites de atuação, assegurar os direitos e garantias dos indivíduos, fixar regime político e disciplinar os fins socioeconômicos do Estado, bem como fundamentos dos direitos econômicos, sociais e culturais.” SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 43.

² A doutrina aponta o Neoconstitucionalismo como o movimento responsável pelo reconhecimento da força normativa da Constituição, ensejando a supremacia, imperatividade e efetividade de suas normas. Para aprofundamento recomenda-se a leitura de MÖLLER. Max. **Teoria Geral do Neoconstitucionalismo**: bases teóricas do constitucionalismo contemporâneo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

³ HESSE. Konrad. **A força Normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 24.

⁴ ROCHA. Carmem Lúcia Antunes. **Constituição e Constitucionalidade**. Belo Horizonte: Lê, 1991. p. 15.

Ressalta-se que a passagem do Estado Legislativo de Direito para o Estado Constitucional de Direito trouxe consigo a subordinação da legalidade à Constituição. O “império da lei” deu lugar a imperatividade da Constituição, deixando esta de ser uma carta destinada ao legislador para ter aplicabilidade direta, exercendo papel cogente, e, portanto, apta a dirimir conflitos.

Por representar o pilar, a viga mestra do ordenamento jurídico, a Constituição, ainda nas palavras de Carmem Lúcia⁵ “é mais que dever ser, é também o que é feito ser e o que deverá ser”. Sendo assim, merece destaque o esclarecimento de Luís Roberto Barroso⁶:

Sedimentado o caráter normativo das normas constitucionais, o Direito contemporâneo é caracterizado pela passagem da Constituição para o centro do sistema jurídico, onde desfruta não apenas da supremacia formal que sempre teve, mas também de uma supremacia material, axiológica. Compreendida como uma ordem de valores e como um sistema aberto de princípios e regras, a Constituição transforma-se no filtro através do qual se deve ler todo o direito infraconstitucional.

Diante do papel exercido pela Constituição, mostra-se de igual modo imprescindível uma análise sobre o controle de constitucionalidade, pois, como assevera Aldo de Paula Junior⁷: “sem o controle de constitucionalidade, normas inferiores poderiam contradizer seus dispositivos e permanecerem em vigor o que jogaria por terra a força normativa da Constituição, transformando-a em uma carta de intenções inúteis”. Além disso, reconhece o autor: “como o processo legislativo (ordinário) exige a maioria, o controle de constitucionalidade é, em muitos casos, o único instrumento de que dispõe as minorias, vencidas no processo legislativo, para fazer valer a força da Constituição”⁸.

Assim, conclui-se que, reconhecida a supremacia e a rigidez constitucional, estabelece-se uma hierarquia da norma constitucional sobre as demais normas

⁵ ROCHA. Carmem Lúcia Antunes. **Constituição e Constitucionalidade**. Belo Horizonte: Lê, 1991.p. 25.

⁶ BARROSO. Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**, 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 86-87

⁷ PAULA JUNIOR. Aldo de. Decisão administrativa e a análise da constitucionalidade da lei: pode o órgão julgador administrativo anular o julgamento por reconhecer a inconstitucionalidade da lei que o fundamenta? **Processo Administrativo Tributário**. Orgs. Marcelo Viana Salomão e Aldo de Paula Junior. São Paulo: MP editora, 2005, p. 22.

⁸ *Ibidem*, p.24

jurídicas do ordenamento. A defesa e a manutenção dessa supremacia exigem mecanismos que sancionem os atos normativos que estejam em desconformidade com a Lei Maior, sendo esta a finalidade o controle de constitucionalidade.

2.1.2 O sistema de controle de constitucionalidade brasileiro

No ordenamento brasileiro, há previsão legal para o controle de constitucionalidade nos três poderes. No entanto, tanto o controle exercido pelo Poder Legislativo, por meio das suas Comissões de Constituição e Justiça, quanto o realizado pelo Poder Executivo, na forma do seu representante maior, com a outorga do poder-dever de veto (CF/88, art. 66, § 1º), configuram-se como um controle puramente preventivo. Já o controle repressivo, pode-se dizer que, em regra, é exercido pelo Poder Judiciário de forma quase exclusiva, tendo como exceções as hipóteses em que foi conferido ao Poder Legislativo por força dos artigos 49, V e 62 da CF/88.

No que concerne à forma de manifestação do controle (concentrado ou difuso) o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro é tido como peculiar por ter incorporado influências tanto do modelo austríaco como do modelo norte americano⁹. Neste tópico, será estudada a trajetória e evolução do controle de constitucionalidade brasileiro até o atual modelo, que fora inaugurado pela Constituição de 1988.

De início, a Constituição de 1924¹⁰, sob influência francesa, privilegiou o dogma da soberania do Parlamento, não havendo nenhuma previsão para um possível controle judicial. Por esta razão, há quem defenda que o controle de constitucionalidade somente foi introduzido no Brasil, no período republicano,

⁹ Neste sentido: CUNHA JR. Dirley. **Controle de Constitucionalidade**: Teoria e Prática. 6 ed. Salvador: Jus Podivm, 2012.

¹⁰ Art. 15. *É da atribuição da Assembleia Geral:*

(...)

VIII. Fazer Leis, interpretá-la, suspendê-las, e revoga-las.

IX. Velar na guarda da Constituição, e promover o bem geral do Nação.

através da Constituição Provisória de 22 de junho de 1890 e do Decreto nº 848 de 11 de outubro do mesmo ano.

Vale frisar que o modelo adotado, originalmente, foi o modelo difuso, notadamente inspirado na doutrina da *judicial review* americana. Dessa forma, previa o art. 3º do Decreto nº 848¹¹ que “Na guarda e aplicação da Constituição e das leis nacionais a magistratura federal só intervirá em espécie e por provocação de parte.” Consolidando essa tendência, a Constituição de 1891 facultou recurso para o Supremo Tribunal Federal, “quando se questionar sobre a validade ou a aplicação de tratados e leis federais, e a decisão do Estado for contra ela” (art. 59, § 1º, alínea a).

Como assevera Gilmar Mendes¹² a Constituição de 1934 introduziu profundas e significativas mudanças para o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro. Além de exigir o *quórum* de maioria absoluta dos membros dos tribunais para as decisões acerca da constitucionalidade de leis e atos normativos¹³, também atribuiu ao Senado Federal a competência para suspendê-los no caso de já terem sido declarados inconstitucionais perante o Supremo Tribunal Federal¹⁴. No entanto, a alteração mais fecunda e inovadora, na visão do referido autor, foi a denominada representação interventiva, confiada ao Procurador-Geral da República, nas hipóteses de ofensa aos princípios consagrados no art. 7º. Foi inserido, dessa forma, o primeiro mecanismo para o desenvolvimento do controle concentrado ou austríaco, sem, contudo, excluir o controle judicial difuso já consolidado.

A Constituição de 1937 manteve o modelo de controle inaugurado na Constituição de 1891. Por outro lado, na visão de Dirley da Cunha Jr¹⁵, trouxe um grande retrocesso por visar o enfraquecimento do Poder Judiciário no

¹¹ BRASIL. Decreto nº 848 de 11 de outubro de 1890. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/129395/decreto-848-90>> acesso em 28. Mar. 13

¹² MENDES. Gilmar Ferreira; BRANCO. Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1134-1135

¹³ “Art. 179 - Só por maioria absoluta de votos da totalidade dos seus Juízes, poderão os Tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato do Poder Público”.

¹⁴ Art. 91 - Compete ao Senado Federal:

(...)

IV - suspender a execução, no todo ou em parte, de qualquer lei ou ato, deliberação ou regulamento, quando hajam sido declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário;

¹⁵ CUNHA JR. Dirley. **Controle de Constitucionalidade: Teoria e Prática**. 6 ed. Salvador: Jus Podvim, 2012, p. 103-104

exercício do controle de constitucionalidade. Isso por que permitiu que o Poder Executivo tornasse sem efeito a decisão de inconstitucionalidade proferida pelo Tribunal, quando, por iniciativa do Presidente da República, a lei tivesse sua inconstitucionalidade confirmada pelo voto de dois terços de cada uma das Casas Legislativas¹⁶. Todavia, como na época o Poder Legislativo não foi convocado, tal faculdade era exclusiva do Presidente da República. No que se refere às mudanças em relação à Constituição anterior, só foi mantido o *quórum* diferenciado para a declaração de inconstitucionalidade feita pelos tribunais.

Em 1946, foi restaurada a supremacia do Poder Judiciário no controle de constitucionalidade, cabendo a ele a última palavra. O controle difuso foi mantido e foram reinseridas as inovações trazidas pela Constituição de 1934.

Ainda na vigência da Constituição de 46, foi introduzido o controle concentrado de constitucionalidade através da Emenda nº 16 de 1965, feito mediante a representação genérica de inconstitucionalidade. Como observado por Dirley da Cunha Jr¹⁷. desde esse momento já estava definido um modelo misto ou eclético de controle de constitucionalidade, haja vista a presença do modelo difuso-incidental e concreto-concentrado. O primeiro competindo a todos os juízes e tribunais que se deparassem com o caso concreto e segundo de competência do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais de Justiça na guarda da Constituição Federal e Estaduais, respectivamente. O modelo concentrado, no entanto, encontrava-se limitado à representação genérica e a representação interventiva.

A Constituição de 1967 não trouxe muitas alterações, deixou de prever dispositivo que permitia que os Estados instituíssem a representação de inconstitucionalidade genérica das leis municipais em face das respectivas

¹⁶ Art. 96 - *Só por maioria absoluta de votos da totalidade dos seus Juízes poderão os Tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou de ato do Presidente da República.*

Parágrafo único - No caso de ser declarada a inconstitucionalidade de uma lei que, a juízo do Presidente da República, seja necessária ao bem-estar do povo, à promoção ou defesa de interesse nacional de alta monta, poderá o Presidente da República submetê-la novamente ao exame do Parlamento: se este a confirmar por dois terços de votos em cada uma das Câmaras, ficará sem efeito a decisão do Tribunal.

¹⁷ CUNHA JR. Dirley. **Controle de Constitucionalidade: Teoria e Prática.** 6 ed. Salvador: Jus Podvim, 2012, p. 105.

Constituições Estaduais. A emenda nº 07 de 1977, entretanto, trouxe duas inovações: a primeira consiste concessão de medida cautelar nas representações genéricas de inconstitucionalidade, sendo tal hipótese mantida pela CF/88, enquanto, a segunda medida foi suprimida e consistia na representação para interpretação de lei ou ato normativo federal ou estadual, cabendo a iniciativa ao Procurador-Geral da República e a fixação do sentido da norma pelo STF.

Enfim, a Constituição de 1988 manteve o sistema híbrido de controle, mas trouxe um conjunto de inovações. Destaca-se no controle difuso, a criação do mandado de injunção (art. 101, inc. II, alínea *q*) e no controle concentrado a ação direta por omissão (art. 103, § 2º), a recriação da representação de inconstitucionalidade no âmbito estadual (art. 125, § 2º), a arguição de descumprimento de preceito fundamental (art. 102, § 1º) e a ação declaratória de constitucionalidade (art. 102, I, *a*, através da EC 45/2004). Além disso, o monopólio do Procurador-Geral da República para propor a ação direta deu lugar a um amplo rol de legitimados ativos tanto para a ADI como para a ADC, após a emenda 250/2004, conforme art. 103 da CF/88.

Em suma, atualmente o sistema brasileiro tem previsão tanto para o controle difuso como para o controle concentrado. No difuso, o exame da inconstitucionalidade pode ser suscitado pelas partes envolvidas no litígio, pelo Ministério Público ou de ofício pelo juiz da causa que terá competência para decidir no caso concreto, tendo que analisar a inconstitucionalidade como questão prejudicial à causa principal da demanda. Vale frisar que sendo a inconstitucionalidade declarada em sede de tribunais, é condição de eficácia a observância da cláusula de reserva prevista no art. 97 da Constituição. Em regra, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no modelo concreto serão *inter partes*, exceto quando, por via de recurso extraordinário (art. 102, inciso III) a inconstitucionalidade for confirmada pelo STF e objeto de Resolução do Senado, tendo, nesse caso, eficácia *erga omnes*. (art. 52, inc. X)

Em contraponto, no controle concentrado, a questão constitucional é o objeto principal da ação direta e de competência exclusiva do Poder Judiciário, especificamente do STF, quando se tratar de lei ou ato normativo federal ou

estadual que afronte a Constituição Federal e ou do Tribunal de Justiça quando a lei ou ato normativo municipal ou estadual forem incompatíveis com a Constituição Estadual. Em relação aos efeitos, há previsão constitucional expressa (art. 102, § 2º) de que as decisões produzirão “eficácia contra todos e efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

2.2 A TRIBUTAÇÃO E O PAF NA CONSTITUIÇÃO

Traçado um panorama sobre a Constituição e a forma como o sistema brasileiro garante a sua supremacia e rigidez através do controle de constitucionalidade, busca-se neste tópico, prosseguir na análise da Carta Magna. No entanto, tal exame será focado no Direito Tributário, mas especificamente na disciplina constitucional da tributação e a possibilidade que a Lei Maior oferece, mesmo não expressamente, da apreciação da inconstitucionalidade no PAF, através dos princípios do contraditório e ampla defesa.

2.1 A disciplina constitucional da tributação

A Constituição Federal de 1988 optou por fixar minuciosamente as diretrizes do Sistema Tributário Nacional. Para isso, outorgou competências aos entes federativos para instituir tributos expressamente elencados, impôs limites ao poder de tributar, estabeleceu princípios gerais, além de outras providências. Prova disso, foi a destinação, no Título VI da Constituição, de dois capítulos que tratam da tributação e do orçamento, o primeiro designado “Do sistema tributário nacional”, abrangendo os arts. 145 à 169, e o segundo “Das finanças públicas” dos quais se destinam os arts. 163 à 169.

Dessa forma, demonstrou o legislador constituinte, a importância da matéria para a concretização do projeto constitucional, como bem observado por Gilmar Mendes¹⁸: “Não há Estado Social sem que haja também Estado Fiscal,

¹⁸ MENDES. Gilmar Ferreira; BRANCO. Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1491

são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos”.

A rígida disciplina constitucional da tributação tal como o amparo ao contribuinte através de um arsenal de direitos e garantias em face de eventuais arbitrariedades do Poder Público, segundo Roque Antônio Carazza¹⁹, se deve ao fato da ação de tributar ser uma exceção ao princípio constitucional que garante proteção à propriedade privada (CF, arts. 5º XXII e 170, II). Demonstra ainda o autor que, a Constituição, com base nos seus princípios, é a responsável por manter o ato de tributar dentro do Estado Democrático de Direito, levando a concluir pela impossibilidade de analisar o Direito Tributário apenas com respaldo na legislação infraconstitucional.

Não se pode olvidar que as disposições constitucionais acerca da matéria tributária trazem como consequência principal maior segurança jurídica, uma vez que equilibra de forma mais efetiva o conflito entre o interesse arrecadatório do Estado e a necessidade do contribuinte de proteger seu patrimônio.

Por outro lado, a regulação constitucional do funcionamento da Tributação, trouxe como reflexo uma maior possibilidade de elaboração de normas inconstitucionais, como destaca Regina Helena Costa²⁰:

A minudente disciplina do sistema tributário nacional estampado na Constituição da República vincula intensamente o legislador infraconstitucional, que se vê cerceado em sua liberdade por um elevado número de normas a observar, mormente princípios. Daí por que, com certa frequência, são produzidas leis com vícios de inconstitucionalidade gerando um alto grau de litigiosidade na seara tributária.

Nesse sentido, esclarece Roque Antônio Carazza²¹ que o legislador brasileiro de cada ente federativo, quer seja União, Estados, Municípios ou Distrito Federal, ao criar um tributo em abstrato, se confronta com o dilema de escolher entre praticamente reproduzir o que consta na Constituição, recriando com maior concretude aquilo que já está nela previsto, ou, na ânsia de ser original,

¹⁹ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 427.

²⁰ COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 405.

²¹ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.427.

acaba ultrapassando as barreiras levantadas pela Carta Maior e resvala para o campo da inconstitucionalidade.

Em que pese à detalhada disciplina da tributação na Carta Magna, o legislador constituinte optou por não disciplinar expressamente a possibilidade de controle de constitucionalidade no processo administrativo fiscal. Todavia, nada impede que esta possibilidade seja extraída das garantias constitucionalmente estabelecidas para o processo administrativo.

Reconhecido como uma garantia contra possíveis arbitrariedades do Fisco, o contencioso administrativo tributário permite que o sujeito passivo questione a legalidade de cada ato de exigência fiscal. Entretanto, se este ato da Administração se fundamenta em uma lei inconstitucional, abre-se a discussão se esta incompatibilidade com a Lei Maior pode ou não ser apreciada no seio de uma decisão administrativa.

O posicionamento dos órgãos julgadores atualmente converge para o entendimento de que é vedado a Administração Pública emitir juízo acerca da constitucionalidade de leis, sendo assim, se recusam a apreciar recursos dirigidos às instâncias julgadoras, quando estes apresentam qualquer arguição de inconstitucionalidade²².

A ausência de previsão constitucional expressa sobre a questão também foi verificada por Rui Medeiros na Constituição alemã, pontuando da seguinte maneira acerca desta²³:

Por isso, apesar da ausência de uma disposição constitucional expressa que autonomize o princípio da constitucionalidade da Administração, o reconhecimento de que as autoridades administrativas estão vinculadas a toda a Constituição e não apenas aos direitos fundamentais leva a generalidade da doutrina a discutir em termos gerais a problemática do poder administrativo de rejeição de leis inconstitucionais.

²² Em virtude da multiplicidade dos julgamentos fundamentados na mesma tese, o Regimento Interno do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) dispõe em seu art. 62, do anexo II, aprovado pela Portaria 256/2009²², que “fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”²².

Sob o mesmo fundamento foi editada a Súmula nº 2/06 do CARF que prevê: “O Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

²³ MEDEIROS. Rui. **A decisão de inconstitucionalidade**: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 1999, p. 170.

Assim, o que tem se proposto por parte da doutrina brasileira ²⁴ é a reformulação do conceito de legalidade e que o exame de constitucionalidade no PAF seja feito com base nos tão consagrados princípios do contraditório e

²⁴ Exemplos de juristas que defendem a apreciação de matéria inconstitucional no PAF: XAVIER. Alberto. A Questão da Apreciação da Inconstitucionalidade das Leis pelos órgãos Judicantes da Administração Fazendária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 103 abril/2004, p. 17-44. BARRETO. Aires, FIGUEREIDO. Lúcia Valle, BALERA. Wagner, VELLOSO. Carlos Mário, LOPES NETO. Osiris de Azevedo, LOPES FILHO. Osiris do Azevedo. Mesa de Debates: Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, v. 75, p. 269-279. SCHLUCKING. Marialva de Castro C. O Devido Processo Legal e o Controle da Constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal. In JORDÃO. Eduardo Ferreira e DIDIER JR. Fredie Souza. (coords). **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. Salvador: Jus Podvim, 2007, p. 653-664. FIGUEREIDO. Lúcia Valle. Competência dos Tribunais Administrativos para controle de Constitucionalidade. **Interesse Público**. Porto Alegre: Notadez, mar/abr., 2004, ano 5, nº 24, p. 24-28. MARINS. James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e Judicial**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2010. CONRADO. Paulo César. Controle de Constitucionalidade pelo Tribunal Fiscal. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996, v. 71, p. 61-67. SOUZA JUNIOR. Antônio Carlos Ferreira de. Uma análise sobre a possibilidade da apreciação de norma inconstitucional por parte dos julgadores do contencioso administrativo tributário. **Revista da ESMAPE**, Recife, v. 13, n. 28, p. 63-98, jul/dez. 2008. LUKIC. Melina Rocha. A análise da (in)constitucionalidade no processo administrativo fiscal. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: FGV Direito, vol. 259, p. 185-205. jan./abr. 2012. NASCIMENTO. Luis Carlos do. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário. **Diké- Revista Jurídica do curso de Direito da UESC**. Ilhéus: UESC, 2002. Edição Especial 2, p. 253-271. ROSA. Maria Daniela Bachega Feijó. Impossibilidade de os julgadores administrativos se esquivarem de apreciar alegações de inconstitucionalidade sob argumento de que lhes é defeso interpretar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 14, n. 67, mar./abr. 2006, p. 195-213. LUSTOZA. Helton Kramer. A análise da constitucionalidade de norma tributária pelo Conselho de Contribuintes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 16, n. 78, jan./fev.2008, p. 93-121. BOTTALLO. Eduardo Domingos. Processo Administrativo Tributário: Princípios, amplitude, natureza e alcance das funções nele exercidas. **Revista de Estudos Tributários**: Porto Alegre: v.3, n. 17, jan./fev. 2001, p. 144-151. JUSTEN FILHO. Marçal. Ampla defesa e conhecimento de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 25, outubro de 1997, p. 68-79. FAJERSZTAJN. Bruno. Aplicação das normas constitucionais pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após a Portaria MF nº 103/02. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 104, maio de 2004, p. 18-33. RIBAS. Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003. BUSSAMARA. Walter Alexandre. Da possibilidade do controle de constitucionalidade de lei ou ato normativo, em matéria tributária, pelos órgãos julgadores administrativos. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, ano 9, n. 35, abr/jun 2001, p. 163-181, São Paulo: Revista dos Tribunais. VILLAS-BÔAS. Marcos de Aguiar. A inconstitucionalidade do art. 25 da Lei 11.941/2009 e o controle de constitucionalidade realizado pelo Carf. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 188, maio/2011, p. 70-83, PAULA JUNIOR. Aldo de. Decisão administrativa e a análise da constitucionalidade da lei: pode o órgão julgador administrativo anular o julgamento por reconhecer a inconstitucionalidade da lei que o fundamenta? **Processo Administrativo Tributário**. Orgs. Marcelo Viana Salomão e Aldo de Paula Junior. São Paulo: MP editora, 2005. GOMES. Luís Carlos. **O processo administrativo fiscal e a não aplicação de lei ou ato inconstitucional**. São Paulo: MP Ed, 2007. BRITO. Edvaldo. Ampla defesa e competência dos órgãos julgadores administrativos para conhecer de argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos em que se fundamentem autuações. **Processo Administrativo Fiscal**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. p. 39-69. São Paulo: Dialética, 1995.

da ampla defesa, garantidos expressamente no processo administrativo por força do art. 5º, LV, CF/88.

Não obstante, outra parcela doutrinária, por sua vez minoritária²⁵, nega a competência dos Tribunais Fiscais Administrativos para apreciação de matéria constitucional, amparados na reserva de jurisdição do Poder Judiciário, resvalando no Princípio da Separação de Poderes, na presunção de constitucionalidade das leis, nos limites da autotutela, entre outros argumentos estudados no capítulo 4.

2.2 O devido processo legal e as garantias do contraditório e da ampla defesa no PAF

O princípio do devido processo legal foi consagrado expressamente na Constituição de 1988, em seu art. 5º, LIX, especificando-se no inciso LV, os seus corolários, contraditório e ampla defesa, nos seguintes termos:

Art. 5º [...]:

[...];

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

²⁵ Exemplos de juristas que não admitem a apreciação da inconstitucionalidade no PAF: MELLO. Celso Antônio Bandeira de. O controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, v. 75, p. 12-18. ARAÚJO. Nadja Aparecida Silva de. Atuação do Poder Executivo no controle de constitucionalidade: Notas de uma interpretação sistemática do Direito Positivo Brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 40, nº 158, abril/junho, 2003, p. 279-297. CASSONE, Vittorio e CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. **Processo Tributário: teoria e prática**. 6ª edição, rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2005, p. 61-62. MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade da Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº98, p. 91 à 99, nov/2003. JANCZESKI. Célio Armando. **Processo Tributário Administrativo e Judicial na Teoria e na Prática**. 2 ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006. MORAES. Alguns Aspectos do Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 95, Ago/2003, p. 125 à 140. SARAIVA FILHO. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. Tendências atuais do Processo Administrativo Fiscal. **Interesse Público**, Ano 8, nº 39, set/out 2006. Porto Alegre: Notadez, p. 213-246. PIMENTA. Paulo Roberto Lyrio. **O controle difuso de constitucionalidade das leis**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 44-46

A ampla aplicação do devido processo legal no processo administrativo constitui uma importante garantia ao cidadão que se encontra na iminência de ser privados os direitos que acredita dispor. De acordo com Nelson Nery Jr.²⁶ trata-se da possibilidade efetiva de a parte ter acesso à justiça²⁷, deduzindo pretensão e defendendo-se do modo mais amplo possível. Desse modo, o referido princípio se mostra como um impeditivo ao exercício arbitrário do poder público, uma vez que só a partir de um processo justo, ou seja, com a participação e o diálogo que permita aos litigantes discutir argumentos e provas, a decisão proveniente será tida como válida.

Em apertada síntese, o princípio do devido processo legal, conforme relato de Nelson Nery Jr.²⁸, teve origem na *Magna Charta* de João Sem-Terra, no ano de 1215, expresso originalmente na locução *law of the land* ou *per legem terrae*²⁹. O termo hoje consagrado, *due process of Law*, foi utilizado somente em lei inglesa de 1354, baixada no reinado de Eduardo III, denominada *Statute of Westminster of the Liberties of London*, por meio de um legislador desconhecido (*some unknown draftsman*). Em 1628, através da obra do Lord Coke, a expressão foi incorporada à *Petition of Rights*.

Até então, o *due process of law* tinha um caráter eminentemente processual, experimentando um aspecto mais material com a posterior influência norte-americana³⁰.

A Constituição americana 1787 não trouxe a referida garantia no seu texto original, mas sim após a V emenda de 1791, inserida no “Bill of Rights”. Muito embora, como destaca Nelson Nery Jr.³¹ algumas constituições estaduais já

²⁶ NERY JR. Nelson. *Princípios do Processo na Constituição Federal*. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010, p. 86.

²⁷ Para aprofundamento do tema, recomenda-se a leitura de: CAPPELLETTI. Mauro. GARTH. Bryant. **Acesso à Justiça**. Trad. Ellen Gracie Northleat. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1988.

²⁸ NERY JR. Nelson. **Princípios do Processo na Constituição Federal**. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010, p. 80

²⁹ Sobre o histórico e evolução da Magna Carta, ver: COMPARATO. Fábio Konder. **A afirmação histórica dos Direitos Humanos**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

³⁰ A doutrina aponta como marco para o caráter substancial do *due process of law* o famoso caso *Lochner v. NewYork*, de 1905, além dos casos *Griswoldv. Connecticut* e *Roe v. Wade*. Nesse ponto, recomenda-se a leitura de: Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. In: José Ronald Cavalcante Soares. (Org.). **Estudos de Direito Constitucional – Homenagem a Paulo Bonavides**. São Paulo: LTr, 2001.

³¹ NERY JR. Nelson. **Princípios do Processo na Constituição Federal**. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010, p. 80.

consagrassem o *due process of law*, como por exemplo a de Maryland, Pensilvânia e Massachusetts.

No Brasil, a cláusula do devido processo legal somente foi explicitada na Constituição Federal de 1988, no entanto, a sua presença implícita já era notada pela doutrina, tendo em vista que as constituições anteriores já previam a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Sobre amplitude originária da aplicação do referido princípio no processo administrativo sustentam Geisa de Assis Rodrigues e Robério Nunes dos Anjos Filho³²:

No Brasil, a aplicação expressa do devido processo legal aos processos administrativos só ocorre na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a partir da Constituição de 1988. Todavia, várias garantias corolárias do devido processo legal já eram reconhecidas em nosso sistema, como a necessidade de defesa em processos disciplinares e de motivação em decisões lesivas aos interesses dos administrados. É forçoso reconhecer, contudo, que o autoritarismo que caracterizava a sociedade brasileira e sua Administração Pública não deixava espaço para o florescimento do devido processo legal, o que realmente só veio ocorrerem toda a sua plenitude depois da Constituição “cidadã”.

Apesar de ter mencionado expressamente que o contraditório e ampla defesa se aplicam no processo administrativo, a Constituição de 1988 ainda adicionou o termo “litigantes”, encerrando a discussão de que tais garantias só eram pertinentes a processos destinados a aplicar uma sanção, pois anteriormente somente era utilizado o termo “acusados”. Hoje, não há dúvidas de que, ao se insurgir contra a pretensão estatal, estabelece-se uma lide no processo, conforme se verá no capítulo seguinte, e por tal motivo, as garantias do contraditório e ampla defesa devem ser respeitadas.

A doutrina consagrou a divisão da cláusula do devido processual em uma esfera substancial³³ e procedimental, no entanto, o presente estudo irá se restringir ao devido processo legal em seu aspecto procedimental, no qual está intimamente ligado à efetivação do contraditório e da ampla defesa.

³² RODRIGUES. Geisa de Assis; DOS ANJOS FILHO. Robério Nunes. Breve Anotações sobre a Garantia do Devido Processo Legal no Processo Administrativo. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia. Homenagem ao Professor Antônio Luís Machado Neto.** Nº 18, ano 2009.1. Salvo-BA, p. 24-25.

³³ O autor Fredie Didier destaca que o devido processo substancial implica na existência de proporcionalidade e razoabilidade e que não deve haver uma contraposição entre as dimensões do devido processo legal. DIDIER JR. Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**, vol.1. 12 ed. Salvador: Juspodvim, 2010, p. 48

O princípio do contraditório consagra o direito de audiência, que se consubstancia no direito de ouvir e de ser ouvido. Nessa dimensão formal, é imprescindível a participação das partes em todo o processo. Já em um aspecto substancial o contraditório se verifica no poder de influenciar o conteúdo da decisão através de argumentos, ideias, alegação de fatos e produção de provas. Sendo assim, não basta que a parte seja ouvida, ela deve ter a possibilidade de influenciar no convencimento do julgador de forma a interferir no conteúdo da decisão.

Como bem declarado por Fredie Didier Jr³⁴ “o contraditório e a ampla defesa formam um belo par”. De fato, não há como se conceber o contraditório sem a ampla defesa, da mesma forma que a defesa somente se exterioriza através do contraditório.

Por sua vez, a defesa, como estampado na Constituição, deve ser ampla. Isso significa, conforme Luiz Guilherme Marinoni³⁵, uma defesa sem limitações, em que não se restrinja o direito do réu em alegar fatos e produzir provas³⁶. A defesa tem de ser efetiva, ou seja, apta para resistir às pretensões contrárias, prévia, sendo anterior à decisão e sem restrições ao conhecimento dos argumentos invocados por quem a exerça.

No entanto, fundamental expor que na esfera judicial tem sido invocada pelo contribuinte a invalidade do processo administrativo fiscal, em razão do cerceamento da defesa diante da não apreciação de questão constitucional arguida na impugnação ou no recurso administrativo.

A questão está longe de ser resolvida, pois, embora a legislação infraconstitucional e a atual jurisprudência³⁷ se inclinam para a não apreciação da inconstitucionalidade no PAF, a doutrina, através de argumentos sólidos, vem rebatendo esse entendimento.

³⁴ DIDIER JR. Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**, vol.1. 12 ed. Salvador: Juspodivm, 2010, p. 55

³⁵ MARINONI. Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. 7 ed. vol. 1 São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 316

³⁶ O autor destaca que a limitação só é possível quando for racional, como nos casos em que ela é necessária para permitir a efetividade da tutela do direito.

³⁷ Acórdãos proferidos pelo CARF em 2012 que vedaram a apreciação da inconstitucionalidade: 2201-001.821; 3202-000.577; 3202-000.576; 3202-000.575; 2201-001.821; 2402-003.100; 3302-001.774; 3302-001.775; 3102-001.506; 2402-002.864; 2402-002.863; 2402-002.865; 2402-002.844; 1402-001.050; 3402-001.685; 3402-001.684; 3402-001.683. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 02 abr. 2013

Por tal motivo, convém aprofundar o tema sob o enfoque dos princípios do contraditório e da ampla defesa no processo administrativo fiscal, ressaltando o posicionamento da doutrina acerca da possibilidade de apreciação da inconstitucionalidade de leis no bojo deste.

Partindo-se da premissa de que a ampla defesa não estaria relacionada a amplitude da competência, defende, categoricamente, Paulo Pimenta³⁸:

Esse princípio (ampla defesa) tem caráter procedimental (instrumental), significando que nos processos administrativos e jurisdicionais deve ser facultado às partes oportunidade para apresentar suas alegações, produzir os meios de prova legítimos, devendo, ademais, ser cientificadas de todos os atos do procedimento. As partes podem alegar o que quiserem em processos, por que o direito de defesa, em ambos os aspectos (ativo e passivo), é autônomo, ou seja, independe do direito material. Isso, contudo, não significa que o órgão julgador deve se manifestar sobre todas as alegações. Ele só poderá fazê-lo se tiver competência constitucional. [...]. Isso comprova que a amplitude da defesa não significa amplitude de competência para examinar qualquer tipo de alegação. A competência constitucional nada tem haver com ampla defesa. Logo, no processo administrativo tributário a parte pode invocar a inconstitucionalidade da norma impositiva, mas, se o fizer, tal alegação será inútil, por que os “Tribunais Administrativos” não tem competência para apreciar a matéria, reafirme-se.

Do mesmo modo, escreve Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho³⁹ que é inegável a existência do contraditório e da ampla defesa no PAF, todavia, estes ocorrem nos termos da lei e dentro dos limites da competência do órgão administrativo julgador de verificar se as leis incidiram corretamente sobre os fatos, ou seja, se o tributo é ou não devido nos moldes da lei, não competindo-lhe deixar de aplicar lei ou ato normativo, por considera-los inconstitucionais.

Sem retirar os méritos do mencionado entendimento, questiona-se a que medida estaria sendo observado o princípio do contraditório e da ampla defesa se a arguição de inconstitucionalidade for simplesmente ignorada pela autoridade julgadora?

Ao considerar que a finalidade do processo, em um campo formal, é de manter íntegro o direito material, Wagner Balera⁴⁰, defende que não se pode denegar o exame de matéria constitucional no PAF, e também questiona “de que

³⁸ PIMENTA. Paulo Roberto Lyrio. **O Controle Difuso de Constitucionalidade das Leis**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 45-46.

³⁹ SARAIVA FILHO. Oswaldo Othon de Pontes. Tendências atuais do Processo Administrativo Fiscal. **Interesse Público**, Ano 8, nº 39, set/out 2006. Porto Alegre: Notadez, p.242.

⁴⁰ BALERA. Wagner. Do controle de Constitucionalidade pelo Tribunal Fiscal. **Revista de Direito Tributário**. nº 71, p.65.

adiantaria o contraditório se somente os aspectos legais, que nem podem ser os que mais ofendem o direito da parte, pudessem ser suscitados pela parte?”

Como já analisado, o princípio do contraditório não se consubstancia apenas no seu aspecto formal de ouvir e ser ouvido, mas se manifesta, na mesma medida, no poder de o que foi informado possa influenciar no conteúdo da decisão. Caso contrário, dar-se-ia margem ao julgador decidir conforme as suas próprias convicções, desconsiderando o que foi trazido nos autos.

Diante de tal ameaça, afirma Fernando Barroso de Deus⁴¹ que os referidos princípios se mostram como uma reação direta à tirania das administrações totalitaristas, fundamentando-se na “necessidade de se oferecer àquele de quem exige, a oportunidade de demonstrar que a exigência é indevida, por ser maior do que efetivamente deveria ou apenas por não existir”.

Confirmando tal tese, Marialva de Castro Schlucking⁴² assevera que o exercício da ampla defesa supõe o direito do administrado exteriorizar todas as razões pelas quais entende ser indevido o crédito tributário, inclusive, matéria de natureza constitucional, o que, em contrapartida, impõe a obrigação de a Administração decidir de forma expressa e fundamentada sobre o requerimento do contribuinte. Sendo assim, conclui a referida autora que: “desconsiderar os argumentos do administrado implica em desconsiderar o seu direito a uma ampla defesa⁴³”.

Apesar de se filiar a tese contrária, Célio Armando Janczeski⁴⁴ aponta que a decisão administrativa deve sempre apreciar integralmente a lide, examinando todas as arguições feitas pelo contribuinte em sua defesa ou recurso, de forma que profira decisão fundamentada e motivada, mencionando as normas legais aplicadas ou a razão da sua não aplicação. Diz ainda o autor que a apresentação de solução lacônica que deixe de examinar todas as questões e

⁴¹ DEUS. Fernando Barroso de. Ampla Defesa, Contraditório e o Direito Evidente. **Revista Dialética de Direito Processual**, nº 70. São Paulo: Dialética, 2009, p. 40.

⁴² SCHLUCKING. Marialva de Castro C. O Devido Processo Legal e o Controle da Constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal. In JORDÃO. Eduardo Ferreira e DIDIER JR. Fredie Souza. (coords). **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. Salvador: Jus Podvim, 2007, p.657-658.

⁴³ SCHLUCKING. Marialva de Castro C. O Devido Processo Legal e o Controle da Constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal. In JORDÃO. Eduardo Ferreira e DIDIER JR. Fredie Souza. (coords). **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. Salvador: Jus Podvim, 2007, p. 658

⁴⁴JANCZESKI. Célio Armando. **Processo Tributário Administrativo e Judicial na Teoria e na Prática**. 2 ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006. MORAES. Alguns Aspectos do Processo Administrativo Fiscal, p. 80-81.

não exponha a razão de decidir incorre em vício substancial de forma, tornando o ato maculado pela nulidade.

Evidencia-se que a questão da não apreciação da inconstitucionalidade perpassa pela efetivação de direitos e garantias constitucionais, merecendo ser compartilhado o entendimento de Marçal Justen Filho⁴⁵:

Há o dever do Estado de manifestar-se exaustivamente acerca de todas as defesas do particular. A imputação de inconstitucionalidade de ato normativo apresenta enorme relevância jurídica e se relaciona com direitos e garantias essenciais. Se a Constituição configura um conjunto de princípios, objeto de compromisso nacional, não se admite que os agentes públicos recusem ao particular as garantias ali previstas. Não se pode conceber uma democracia em que a invocação de ofensa à Constituição possa ser ignorada pelos agentes públicos.

Em que pese este não ser o entendimento adotado pelos órgãos julgadores atualmente, convém notar que a tese não é inovadora, visto que já houve jurisprudência, na esfera administrativa, neste sentido, como se verifica nos julgados a seguir⁴⁶:

IR- FONTE- PROCEDIMENTO REFLEXO-MULTA EX OFFICIO- AGRAVAMENTO NOS CASOS DE FRAUDE- CABIMENTO. Sendo única a conduta fraudulenta, a multa agravada deve ser aplicada em todos os lançamentos tributários decorrentes da mesma infração. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DA PARTE- MATÉRIA CONSTITUCIONAL- A jurisprudência dos Tribunais Superiores e a Doutrina reconhecem que o Poder Executivo pode deixar de aplicar lei que contrarie Constituição do País. Os Conselhos de Contribuintes, como órgãos judicantes superiores do Poder Executivo encarregados da realização da justiça administrativa nos litígios fiscais, têm o dever de assegurar ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa, analisando e avaliando a aplicação de norma que implique em vedação de princípios constitucionais estabelecidos na Carta Maior, afastando a exigência fiscal baseada em dispositivo inconstitucional.⁴⁷

NORMAS CONSTITUCIONAIS- COMPETÊNCIA PARA APLICÁ-LA A CASOS CONCRETOS- Em face do art. 5º, inc. LV da Constituição

⁴⁵ JUSTEN FILHO. Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 25, outubro de 1997, p. 77.

⁴⁶ Além dos acórdãos mencionados, o julgamento do Processo SF nº 2.713/95, do qual foi relator Adhemir Ramos da Silva, pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, é citado por muitos autores por ter defendido a tese de que o órgão julgador administrativo tem competência para averiguar a inconstitucionalidade de leis e deixar de aplica-la no processo administrativo fiscal.

⁴⁷ Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma .Recurso nº 104-112.474. Acórdão nº 01-03.620 do Processo nº 11020.001669/90-27. Data da Sessão: 06 nov. 2001. Disponível em: < <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudenci.jsf>> (Acesso em 15 mar.2013)

Federal, os órgãos administrativos judicantes estão obrigados a aplicar, sempre a Lei Maior em detrimento da norma que considerem inconstitucional. Impor limitação ao livre convencimento da autoridade julgadora, assim como não conhecer a matéria constitucional arguida pelo litigante em qualquer instância, implica cerceamento da plena defesa e violação da Lei Fundamental. INCONSTITUCIONALIDADE-ALCANCE DO DECRETO nº 73.529/74- O decreto nº 73.529/74 não impede que as autoridades administrativas federais reconheçam a inconstitucionalidade de atos normativos, mesmo havendo decisão judicial no mesmo sentido. Se impedisse, não teria sido recebido pela Constituição vigente. Recurso a que se dá provimento parcial.⁴⁸

No XXXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário⁴⁹, vários autores se depararam com a seguinte questão: “A autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar uma lei por considera-la inconstitucional”?

Na ocasião, o princípio do contraditório e ampla defesa foram invocados por grande parte dos autores⁵⁰ como fundamento para que houvesse a apreciação da inconstitucionalidade de leis no contencioso administrativo fiscal. Na mesma oportunidade, é pertinente a colocação de Valdir de Oliveira Rocha⁵¹ sobre a posição do órgão julgador em se abster de julgar com base em questão constitucional e a violação da ampla defesa:

Não desconheço que, em certa frequência, a autoridade administrativa julgadora revela – até ingenuamente- aquilo que entende ser sua limitação e não decide sobre a matéria de defesa que diz com argumentos de inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais em que se fundaria exigência. E o faz por que supõe que essa seria uma limitação de sua função. Toda vez que isso se dá, no processo administrativo, ignora-se flagrantemente não só a ampla defesa como qualquer defesa, pois o dizer *ampla* é mero apoio e reforço que, de rigor, nem seria necessário, mas que – afinal – revela a sua utilidade.

⁴⁸ Primeiro Conselho de Contribuintes. Recurso nº 105.554. Acórdão nº 108-01.182. Processo nº 10120/001.132/92-65. Data da Sessão: 14 jun. 04. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> acesso em: 15.mar.2013

⁴⁹ Os debates realizados no referido congresso encontram-se registrados em: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

⁵⁰ Entre eles: Moisés Akselrad, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Valdir de Oliveira Rocha.

⁵¹ ROCHA. Valdir de Oliveira. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 255

No conjunto de argumentos que o contribuinte pode se munir para rebater a pretensão estatal, ressalta à evidência que aquele que envolve a inconstitucionalidade da lei em que se baseia o lançamento é o mais importante. Seja por que ao aplicar uma lei inconstitucional, o órgão julgador estaria negando a aplicação da Constituição, como pelo fato de a própria Lei Fundamental garantir que no processo administrativo deve ser garantido o contraditório e a ampla defesa. Sendo assim, qualquer prática da Administração em obstruir ou restringir tais garantias, não soa legítima aos ideais de um Estado Democrático de Direito.

Posto isso, pontua Valdir de Oliveira Lima⁵² acerca dos possíveis posicionamentos do julgador administrativo ao se declarar incompetente para examinar a inconstitucionalidade de leis:

Se o julgador administrativo entender que sua função tem a limitação de não admitir que declare a inconstitucionalidade (ou ilegalidade) de dispositivo no caso concreto, há que se ter presentes duas possíveis atitudes a tomar: *pela primeira*, diante da limitação, declara a sua impossibilidade de decidir e, com isso, não dá margem a que se inscreva o débito na dívida ativa que aparelhe qualquer título executivo *extrajudicial*, obrigando o Fisco a buscar condenação do contribuinte na via judicial, com que se habilitará à execução a partir de título executivo *judicial*; *pela segunda*, apesar de restringir indevidamente a defesa (que deixa de ser ampla para ser apequenada ao tamanho de nenhuma), declara a sua impossibilidade de decidir pelo argumento de inconstitucionalidade apresentado pelo contribuinte, mas nega provimento ao seu recurso e decide contra o sujeito passivo, possibilitando ao fisco a inscrição do débito na dívida ativa, munindo-o, do que seria habilitador da execução fiscal.

Infelizmente, a jurisprudência administrativa demonstra que reiteradamente a Administração tem adotado a segunda alternativa. Segundo Aldo de Paula Junior⁵³: “é contraditório em termos lógicos, negar a apreciação da matéria constitucional pelo julgador administrativo, mas outorgar eficácia constitutiva e validade em relação a esta questão omissa na decisão administrativa que extingue o processo sem analisá-lo”. Em seguida o autor faz uma analogia da

⁵² ROCHA. Valdir de Oliveira. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 255.

⁵³ PAULA JUNIOR. Aldo de. Decisão administrativa e a análise da constitucionalidade da lei: pode o órgão julgador administrativo anular o julgamento por reconhecer a inconstitucionalidade da lei que o fundamenta? **Processo Administrativo Tributário**. Orgs. Marcelo Viana Salomão e Aldo de Paula Junior. São Paulo: MP editora, 2005, p. 42

situação à possibilidade de executar o mérito de uma decisão que extinguiu o processo sem apreciá-lo.

Neste contexto, torna-se imprescindível a reflexão acerca de determinados pontos como a “reserva de jurisdição”, “legalidade estrita” “presunção de constitucionalidade das leis”, “separação de poderes”, entre outros. Verifica-se que repetir esses argumentos fechando os olhos para possíveis inovações ou adequações, não trará uma solução satisfatória para a questão discutida.

Sendo assim, faz-se necessária a busca por mecanismos e posicionamentos que harmonizem a convivência, na seara administrativa, do devido processo legal e a da supremacia constitucional com a utilização do controle de constitucionalidade.

3 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Feita uma explanação geral sobre o controle de constitucionalidade e o fundamento constitucional do processo administrativo fiscal, convém, neste capítulo, fazer uma análise dos principais pontos do PAF, necessários para que seja elucidada a questão da apreciação da inconstitucionalidade nesta seara.

3.1 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

Antes de adentrar no conceito do PAF, faz-se importante destacar a sua finalidade de buscar a realização da Justiça, apartando-se da ideia de que esta se encontra restrita ao âmbito do Poder Judiciário. Pode-se ir mais além e apontar como um dever de a Administração Pública, no exercício de suas atribuições constitucionais, se pronunciar diante de uma lide estabelecida entre o Fisco e o contribuinte. Dessa forma, se pronuncia Odete Medauar⁵⁴:

Há um pensamento que associa justiça exclusivamente ao Poder Judiciário. De modo diverso coloca-se uma postura que atribui também à Administração uma tarefa de justiça. Tal postura importa em mudança das condutas administrativas inertes ou negligentes, movidas por má-fé ou não, no atendimento de direitos dos cidadãos ou servidores. Muito comuns se tornaram as frases, em tom de jactância, do seguinte teor: “se acha que tem direitos, vá procurá-los no Judiciário”, como se a função administrativa pudesse permanecer

⁵⁴ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 181.

alheia à direitos dos indivíduos, como se fosse meritório deixar de reconhecer direitos de alguém.

Feita esta observação, resta ponderar que, se fundamentado nos princípios constitucionais, o PAF se torna uma valiosa garantia do administrado em face de eventuais arbitrariedades das autoridades fiscais. De maneira simplificada, Fabio Nadal⁵⁵ define o processo administrativo fiscal como aquele que se destina a regular a prática dos atos da administração e do contribuinte no que se pode chamar de acertamento da relação tributária.

Prosseguindo-se na análise, Hugo de Brito Machado⁵⁶ divide o conceito do processo administrativo fiscal em um sentido amplo, que abarca “o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação Fisco-Contribuinte”. Em sequência, o conceito do PAF em sentido estrito se confunde com a sua própria finalidade, afirmando o autor que se designa como a “espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário”.

Do ponto de vista mais prático, Sergio André R. G. da Silva⁵⁷ atenta para o fato de que no cotidiano das atividades arrecadatórias surgem diversos conflitos interpretativos entre a Fazenda Pública e os sujeitos passivos, resultando em divergências quanto à correta interpretação dos fatos ou do Direito⁵⁸ aplicáveis à determinado caso concreto. Além disso, não raramente os contribuintes se veem reprimidos à lavratura de autos de infração em desacordo com as previsões da legislação tributária, os quais funcionam, fatalmente, como uma ferramenta para cobrança de vantagens indevidas por parte da fiscalização.

Diante desse cenário, o processo administrativo fiscal se configura como um instrumento democrático de legitimação da atividade estatal, tendo em vista a participação do contribuinte na formação do entendimento final acerca da

⁵⁵ NADAL. Fábio. Apontamentos sobre o processo administrativo fiscal. **JAM Jurídica**, ano III, n. 12, dezembro, 2008, p.11

⁵⁶ MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 459

⁵⁷ SILVA. Sergio André R. G. A importância do Processo Administrativo Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, 239, Jan./Mar. 2005, p.41-44.

⁵⁸ Quando há dúvida sobre a interpretação da lei tributária, o contribuinte pode formular uma consulta ao Fisco, vedando a ação fiscal, até que o consulente seja notificado da resposta e se esgote o prazo para o cumprimento da obrigação, porventura, nela contida.

cobrança. Somado a isso, o PAF é veículo de uma garantia, na medida em que é assegurado aos sujeitos passivos o direito de questionar a legalidade dos atos de exigência do tributo.

É também uma forma de controle na medida em que permite ao contribuinte, através de todos os meios lícitos de prova, demonstrar a ilegalidade do lançamento, e, por último, é um meio de revisão dos atos administrativos, uma vez que impõe ao Poder Público o exercício da autotela. Feita estas colocações, o referido autor⁵⁹ aponta os meios para que seja dada a devida valorização ao PAF:

Dessa forma, é indispensável a valorização do processo administrativo fiscal a qual passa (a) pela garantia da independência técnica do órgão responsável pela revisão dos atos administrativos tributários, que garante que suas decisões serão pautadas pela realização da legalidade fiscal; e (b) pelo cumprimento, pela Administração Fazendária, das decisões proferidas no processo, repudiando-se assim o seu questionamento pelo próprio Fisco, seja internamente por via de recurso hierárquico, seja externamente, perante o Poder Judiciário.

Não há dúvidas, portanto, da importância do processo administrativo fiscal para a consolidação de um Sistema Tributário que garanta a legalidade e a constitucionalidade dos atos administrativos tributários, protegendo os contribuintes de cobranças indevidas. Em consequência, evita-se que diversas controvérsias na relação entre Fisco e contribuinte sejam levadas ao tão abarrotado Poder Judiciário.

3.1.1 Processo ou Procedimento?

Preliminarmente, convém diferenciar os conceitos de processo e procedimento, que embora guardem estreita relação entre si, não podem ser confundidos. A importância da questão se deve principalmente ao fato de a Constituição ter diferenciado os dois termos, atribuindo a competência privativa da União⁶⁰ para legislar acerca da matéria processual e competência concorrente entre União, Estados e Distrito Federal⁶¹ no que concerne à legislação acerca do procedimento. No entanto, antes da Constituição de 1988, o tema já era

⁵⁹ SILVA. Sergio André R. G. A importância do Processo Administrativo Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, 239, Jan./Mar. 2005, p. 44.

⁶⁰ BRASIL. Constituição Federal de 1988, art. 22, inciso I.

⁶¹ *Ibidem*, art. 24, inciso XI.

debatido, como informa A. A. Contreiras de Carvalho⁶², em sua obra datada de 1974: “conceito que muito se assemelha ao de *processo* é o de *procedimento*, o que ensejou certa confusão, de quem falam os autores, mas, sem dúvida, ambos se apresentam, na doutrina, incoincidentes em seu significado”. Em seguida expõe o autor⁶³, ao seu ver, a diferença: “o processo é o movimento em sua forma intrínseca; o procedimento é esse mesmo movimento em sua forma extrínseca, tal como se exerce pelos órgãos sensoriais e se revela aos nossos sentidos”.

De fato, enquanto o processo exprime a ideia de uma relação jurídica processual, o procedimento define a concatenação de atos que levarão esta relação para a decisão do julgador. O processo se consubstancia em um conjunto de atos ordenados que, obedecendo ao contraditório, levarão ao pronunciamento de uma decisão, que terá por fim solucionar um conflito. O procedimento é a própria sequência de atos do processo, é o rito adotado para se ter determinada medida, e não exige, a rigor, a existência de uma lide⁶⁴. Ao conceber a ideia de processo atrelada a garantia do contraditório, define Lidia Maria Ribas⁶⁵:

Por procedimento concebe-se o sistema de atos interligados em relação de dependência sucessiva e unidos pelo fim comum que possibilita e legitima o ato final de consumação do exercício do poder. Quando o contraditório se fizer presente, então haverá *processo*. Com essa visão, o que distingue o procedimento do processo é a presença do *contraditório*. *Processo* é procedimento animado pela relação processual. Nesse sentido, nem todo procedimento é processo, por exemplo, o inquérito policial é mero procedimento, e não processo.

Por estar sempre ligado a ideia de um conflito, a doutrina clássica reservava o conceito de processo aos feitos do Poder Judiciário. Paulatinamente, o termo

⁶² CARVALHO. A. A. Contreiras de. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1974, p. 20

⁶³ CARVALHO. A. A. Contreiras de. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1974, p. 20-21

⁶⁴ A distinção entre processo e procedimento foi discutida no julgamento do HC 90900/SP, no qual foi apreciado o interrogatório por videoconferência de réu preso. O trecho do voto da rel. Min. Ellen Gracie merece destaque: “Processo é dos atos processuais interligados pelos vínculos da relação jurídica-processual, ao passo que o procedimento consiste na ordem, forma e sucessão de tais atos processuais”. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=604581>> Acesso em 05 jun. 13.

⁶⁵ RIBAS. Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 51

foi sendo abrangido para outras formas decisórias do Estado, reconhecendo-se um processo legislativo e administrativo a partir de uma relação jurídica autônoma daquela presente no direito material. Muito embora ainda prevaleça o conceito de processo ligado ao processo jurisdicional, a Constituição de 1988, ao se referir a “litigantes” em processo judicial ou administrativo, legitimou, definitivamente, a adoção do termo na seara administrativa⁶⁶.

Feita esta distinção, é necessário ponderar que no processo administrativo podem ser observadas duas fases: a primeira, caracterizada por um procedimento administrativo e a segunda como um processo, em seu sentido mais específico. A fase procedimental, também chamada de unilateral⁶⁷ ou não contenciosa, em regra, vai desde a fiscalização até a formalização da pretensão do Estado através do ato administrativo de lançamento ou da aplicação de penalidades, antecedendo a fase litigiosa. Por exigir um estudo à parte, fase procedimental não será objeto de análise nesse trabalho.

Finalizado o procedimento fiscal, o agente passivo será intimado da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento, podendo adotar três posições: pagar ou requerer o parcelamento do tributo, permanecer inerte, permitindo que ocorra a revelia ou ainda, apresentar impugnação para se insurgir contra a pretensão estatal de lhe retirar parcela do seu patrimônio (ato lícito) ou de lhe aplicar uma sanção material (ato ilícito). Sendo esta última, a opção escolhida, dá-se início a fase contenciosa do processo administrativo fiscal⁶⁸. Merece ser destacada a explanação de James Marins⁶⁹ sobre o tema ao qual ele designou como alomorfia processo/procedimento:

A etapa contenciosa (processual) caracteriza-se pelo aparecimento formalizado do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de procedimento para processo no momento em que o contribuinte registra seu inconformismo com o ato praticado pela

⁶⁶ Sobre o tema recomenda-se a leitura de: MELO. Luis Carlos Figueira; OLIVEIRA. Jeová Marques. A consolidação de um processo administrativo constitucional. **Fórum Administrativo- Direito Público- FA**, Belo Horizonte, ano 9, n. 104, out. 2009, p. 9.

⁶⁷ A nomenclatura unilateral deve ser ponderada por que na fase procedimental também pode haver bilateralidade, ou seja, a participação do contribuinte na atividade formalizadora do tributo, quando, por exemplo, este junta documentos contábeis por hora solicitados ou quando comparece para esclarecer qualquer conduta ou procedimento realizado na atividade privada.

⁶⁸ Decreto nº 70.235/ 72. Art. 14. *A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.*

⁶⁹ MARINS. James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 146.

Administração, seja ato de lançamento de tributo ou qualquer outro ato que, no seu entender, lhe cause gravame, como aplicação de uma multa por suposto incumprimento de dever instrumental.

Pelo que foi analisado, conclui-se que os termos “processo” e “procedimento” exprimem conceitos diferentes, podendo ser observados no processo administrativo fiscal, posto que, há uma fase procedimental que consiste no encaminhamento de atos administrativos que resultarão no lançamento tributário e na fase seguinte, o processo como meio de solução administrativa dos conflitos fiscais.

3.1.2 O contencioso administrativo fiscal e a jurisdição una

Questão muito discutida na doutrina diz respeito se a decisão administrativa resulta de um ato de caráter meramente administrativo ou jurisdicional. Atenta Gustavo Moulin Costa⁷⁰ que a chamada justiça administrativa, na prevenção e solução de conflitos atua por meio de dois sistemas: o francês, que estabelece uma dupla jurisdição (Judiciário e Executivo) e o sistema inglês em que a jurisdição é una e prerrogativa do Poder Judiciário.

Em interessante trabalho, Celso Agrícola Barbi⁷¹, traçou um panorama histórico da justiça administrativa no Brasil, observando que ainda na época em que havia a vinculação à monarquia portuguesa, foi criado, em 1761, o Conselho da Fazenda, responsável por toda jurisdição voluntária ou contenciosa que versassem sobre a arrecadação de rendas de todos os direitos e bens da coroa. Em 1831, esse modelo foi extinto, retornando-se a jurisdição una. Mais adiante, durante o Império, foi criado o Conselho de Estado, com atribuições jurisdicionais, inspirado no modelo francês, chegando-se a determinar que as decisões dos chefes das repartições da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda, na matéria de sua competência, tivessem força de sentença dos tribunais de Justiça⁷².

No entanto, a execução dos débitos fiscais era da competência do Judiciário, embora restasse a este somente cuidar dos aspectos formais executórios, não

⁷⁰ COSTA. Gustavo Moulin. Processo Administrativo Fiscal Federal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. ano 5, n. 75, jul/ago 2007. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 60-61.

⁷¹ BARBI. Celso Agrícola. Unidade de Jurisdição e Justiça Administrativa no Brasil. **Revista Forense**, vol. 240, ano 68, fascículos 832-834, out/nov/dez, 1972, p. 17-21.

⁷² Conforme dec. nº 2.343, de 20 de janeiro de 1859.

podendo reexaminar a legitimidade da dívida declarada líquida e certa pelo órgão administrativo. A Constituição de 1891 aboliu a dualidade de jurisdição oriunda do Império, deixando de prever o contencioso administrativo.

As Constituições de 1934 e 1946 mantiveram o mesmo sistema, sendo que a última inovou ao originar a cláusula da inafastabilidade da jurisdição, ao estabelecer em seu art. 141, § 4º: “a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”. Mais adiante, a emenda nº 01/69 relativa à Constituição de 1967, possibilitou a criação de um contencioso administrativo para julgar as causas de litígios decorrentes da relação de trabalho dos servidores com a União, aproximando-se do modelo francês, apenas na medida em que se exigia o esgotamento da via administrativa⁷³. Tal exigência não foi mantida pela Constituição de 1988, confirmando o modelo de unidade de jurisdição exercida pelo Poder Judiciário.

Muito embora a doutrina seja pacífica no entendimento de que o Brasil adota o sistema de jurisdição única, ainda há debate acerca da natureza jurídica do ato decisório no processo administrativo⁷⁴. Hely Lopes⁷⁵, ao equiparar o poder decisório com o poder jurisdicional, defende que, diferente dos atos judiciais, os atos jurisdicionais podem ser praticados tanto pela Administração como pelo Poder Judiciário, pois apesar dos interesses tanto do particular como do Poder Público se sujeitarem ao controle final de uma única jurisdição, isso não significa a negação do direito de decidir da Administração, pois o ato jurisdicional é todo aquele que contém decisão sobre matéria controvertida. Da

⁷³ Art. 203. *Poderão ser criados contenciosos administrativos, federais e estaduais, sem poder jurisdicional, para a decisão de questões fiscais e providenciárias, inclusive relativas a acidentes do trabalho* (Art. 153, § 4º).

Art. 204. *A lei poderá permitir que a parte vencida na instância administrativa (Artigos 111 e 203) requeira diretamente ao Tribunal competente a revisão da decisão nela proferida.*

Art. 205. *As questões entre a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e respectivas autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista, ou entre umas e outras, serão decididas pela autoridade administrativa, na forma da lei, ressalvado ao acionista procedimento anulatório dessa decisão.*

⁷⁴ Entre os que defendem que é ato jurisdicional estão: Melina Rocha Lukic, Cirne Lima, Hely Lopes Meirelles, Hugo de Brito Machado, Luís Carlos do Nascimento, Marialva de Castro C Schlucking, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Suzane de Farias Machado Moraes. Por outro lado aqueles que defendem que é ato administrativo: Alberto Xavier, Eduardo Domingos Botallo, Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado Segundo, Gustavo Moulin Costa, Natanael Martins e Juliano Di Pietro

⁷⁵ MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 180

mesma forma, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho⁷⁶ afirma que as decisões administrativas no PAF são atos administrativos jurisdicionais, mas não judiciais, pois seus efeitos fazem somente preclusão administrativa e não coisa julgada.

Compartilhando em parte do mesmo pensamento, Marialva de Castro Schlucking⁷⁷ entende que: “exercer a jurisdição significa decidir (dizer) o direito aplicável no caso concreto, e isto é feito pela Administração no âmbito do processo administrativo, embora não o faça de forma definitiva, já que é passível de revisão jurisdicional.” Dessa forma, entende a autora que ao decidir no âmbito de um processo administrativo, o órgão julgador está exercendo jurisdição, do mesmo modo que o Judiciário, no âmbito do processo judicial, propondo que a este seja dado o nome de atos jurisdicionais em sentido estrito, e aqueles que praticados pela Administração Pública e pelo Legislativo sejam designados de atos jurisdicionais em sentido amplo.

Há ainda quem defenda, como Hugo de Brito Machado⁷⁸, que a atividade julgadora no âmbito do processo administrativo fiscal é do ponto de vista formal, de natureza administrativa, embora o seu conteúdo seja, em alguns casos, de natureza jurisdicional. No que tange a essa ambiguidade da natureza do ato julgador administrativo também caminha no mesmo sentido, Aldo de Paula Junior⁷⁹ ao afirmar que a atividade julgadora administrativa tem um critério subjetivo pelo qual se aperfeiçoa um ato eminentemente administrativo, ligado à condição da pessoa ou órgão responsável pela decisão. Por outro lado, o critério objetivo estaria relacionado à função exercida pelo julgador, pelo qual se terá um ato jurisdicional onde vigora o devido processo legal.

⁷⁶ SARAIVA FILHO. Oswaldo Othon de Pontes Tendências atuais do Processo Administrativo Fiscal. **Interesse Público**, Ano 8, nº 39, set/out 2006. Porto Alegre: Notadez, p.230.

⁷⁷ SCHLUCKING. Marialva de Castro C. O Devido Processo Legal e o Controle da Constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal. *In* JORDÃO. Eduardo Ferreira e DIDIER JR. Fredie Souza. (coords). **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. Salvador: Jus Podvim, 2007, p. 658.

⁷⁸ MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 460

⁷⁹ PAULA JUNIOR. Aldo de. Decisão administrativa e a análise da constitucionalidade da lei: pode o órgão julgador administrativo anular o julgamento por reconhecer a inconstitucionalidade da lei que o fundamenta? **Processo Administrativo Tributário**. Orgs. Marcelo Viana Salomão e Aldo de Paula Junior. São Paulo: MP editora, 2005, p.30

É imprescindível frisar que o Brasil adotou o sistema de jurisdição una e apesar de muito se assemelhar à função jurisdicional, a função administrativa judicante com ela não pode ser confundida. Eduardo Domingos Bottallo⁸⁰ atenta para as principais diferenças: enquanto a função administrativa judicante é desempenhada no âmbito do Poder Executivo, a função jurisdicional é exercida por órgão estranho ao conflito, e que nele intervém apenas com o propósito de removê-lo. Ademais, carece a decisão administrativa do atributo da coisa julgada, concluindo-se que do exercício da função judicante nem sempre resulta o desaparecimento definitivo da situação litigiosa.

Lídia Maria Ribas⁸¹, confirma que a inexistência de coisa julgada administrativa decorre de dois princípios fundamentais: o primeiro é o da revogabilidade dos atos administrativos devido à faculdade da própria Administração rever seus atos. O segundo é do controle jurisdicional da Administração, por força do art. 5º, XXXV, que consagra a inafastabilidade de apreciação do Judiciário.

Ainda em defesa da ausência de jurisdição no PAF está a falta do requisito subjetivo da imparcialidade do julgador, pois, como se verá adiante, há membros que integram a Administração em todas as instâncias, devendo-se asseverar que na inicial, composta pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal, a composição do colegiado é formado apenas por representantes da Receita Federal. Além disso, a presidência do CARF será sempre de um representante da Fazenda, a quem cabe o voto de desempate.

Não obstante o mérito do argumento, a possível parcialidade da primeira instância é sanada quando, por meio de recurso voluntário, a questão será analisada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais- CARF, onde haverá composição paritária.

Oportuna a observação de Hugo de Brito Machado⁸² acerca da distinção entre subordinação administrativa e subordinação técnica, considerando que a atividade de julgar é uma atividade técnica e que os órgãos administrativos

⁸⁰ BOTTALLO. Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 56-57

⁸¹ RIBAS. Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 158-159

⁸² MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.472

responsáveis por dirimir conflitos entre o contribuinte e o Fisco, são autônomos e não atuam no interesse do Estado-administração⁸³, já que para isso, trabalham os Procuradores da Fazenda Nacional. Adepto a essa visão, destaca Fredie Didier⁸⁴ que a decisão administrativa de julgamento: “é exemplo de equivalente jurisdicional, pois embora se trate de solução por *heterocomposição* dada por um sujeito imparcial diante de uma situação concreta, faltam-lhe os atributos da aptidão para a coisa julgada material e da insuscetibilidade de controle externo, indefectíveis da atividade jurisdicional”.

Sendo assim, diante de tão instável matéria na doutrina, tem-se que no seio de um processo administrativo fiscal é praticado um ato administrativo de julgamento e não um ato jurisdicional, pois apesar de haver poder decisório, ou seja, a decisão proveniente ter o condão de solucionar um conflito, está não será dotada da imutabilidade por carecer do atributo da coisa julgada⁸⁵. Sendo assim, no processo administrativo fiscal será julgada a validade do lançamento, no entanto, haverá apenas a “coisa julgada administrativa”, pois, como visto, o contribuinte poderá recorrer ao Judiciário para rever a decisão.

Por outro lado, à Fazenda Pública não lhe é concedido o mesmo direito, uma vez que a decisão proferida por um dos órgãos da Administração não pode ser oposta por outro órgão, já que fazem parte do mesmo “corpo”.

Segundo Lúcia Valle Figueiredo⁸⁶: “não temos dualidade de jurisdição. Portanto, nosso processo administrativo não fará coisa julgada contra o administrado de forma alguma, fará “coisa julgada” – entre aspas- em favor do administrado, uma vez que vinculará a Administração àquela decisão. Ocorre preclusão administrativa”. As implicações dessa questão para este estudo serão vistas no próximo capítulo.

⁸³ Sobre a imparcialidade do órgão julgador é interessante a leitura de: TROIANELLI. Gabriel Lacerda. **Processo Administrativo Fiscal**. Vol. 5. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2000, p. 64-78

⁸⁴ DIDIER JUNIOR. FREDIE. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. 1. 15 ed. Salvador: Juspodvm, 2013, p.120.

⁸⁵ Defendendo que a definitividade das decisões trazida pela coisa julgada é característica essencial da jurisdição e que esta é exclusiva do Poder Judiciário: DINAMARCO. Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. Vol. II. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 319-320.

⁸⁶ FIGUEIREDO. Lúcia Valle. Competência dos Tribunais Administrativos para controle de Constitucionalidade. **Interesse Público**. , ano 5, nº 24. Porto Alegre: Notadez, mar/abr., 2004, p.26

3.2.3 A Administração ativa e a Administração judicante

Em que pese à expressão Administração Pública comportar diversas classificações, é necessário, para este trabalho, a distinção entre a administração ativa e a administração judicante. Para isso, faz-se relevante o esclarecimento de Alberto Xavier⁸⁷, ao declarar que a atividade da administração ativa não tem o intuito de fazer justiça, nem declarar direitos, busca somente efetivar coativamente a realização de uma função administrativamente regrada ou discricionária, respectivamente nos termos ou nos limites previstos em lei. Configura-se na figura típica do administrador, cuja função passa pela gestão do interesse público e elaboração de políticas públicas.

A administração judicante, ao contrário, tem por finalidade solucionar conforme o direito as controvérsias surgidas com os administrados em razão de atos da administração ativa, aproximando-se da atividade desempenhada pelo Poder Judiciário. Outra diferença apontada é que enquanto a ativa atua de ofício, a judicante atua por provocação do administrado.

Por fim, destaca o autor que a principal distinção está no interesse que cada uma busca realizar, para a administração ativa, este será o interesse público, como a arrecadação de impostos, ao passo que o interesse objetivado pela administração judicante é o interesse da ordem jurídica, ou seja, a recomposição das situações em que essa ordem tenha sido lesada por um ato da Administração ativa em desconformidade com o direito.

Feita a distinção, reporta-se ao tema deste trabalho, através do pronunciamento, no XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, de Lucia Valle Figueiredo⁸⁸ ao explicar que é dever inarredável do administrador, aqui entendido como integrante da administração ativa, cumprir a lei, razão pela qual lhe é defeso deixá-la de cumprir por entender não ser esta constitucional, fato que levaria a grande insegurança jurídica. No entanto, defende a autora

⁸⁷ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 52.

⁸⁸ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Processo Administrativo Tributário e Controle de Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos. **Revista de Direito Tributário**, nº 75, p.160.

que este não seria o caso dos Conselhos Fiscais, embora não se esteja diante de uma dualidade de jurisdição. Prossegue afirmando que “estes tribunais administrativos seriam sem utilidade, ou quase sem utilidade, se determinada lei, que primasse pela inconstitucionalidade – e, infelizmente para nós, o país vem primando pela inconstitucionalidade! – não pudesse ser tida para aquele caso concreto como inaplicável”.

Da mesma forma entende Luís Fernando Mussolini Junior⁸⁹, ao tratar da hipótese peculiar de descumprimento de lei inconstitucional por integrantes da Administração ativa:

Há que se distinguir a atitude de um funcionário público em geral da atitude de um funcionário encarregado de julgar atos administrativos. No primeiro caso, o funcionário não pode deixar de cumprir uma portaria, uma instrução normativa ou até um parecer normativo, pois está hierarquicamente subordinado ao DRF (leia-se CAT) e ao Ministro da Economia (leia-se Secretário da Fazenda) e a sua missão é executar o que for determinado pelas autoridades.

Prossegue o autor no entendimento ao qual se pretende sustentar neste trabalho:

O julgador, ao contrário, tem por função apreciar a legalidade dos atos administrativos. O princípio da legalidade exige que se cumpra a lei, sobretudo a lei máxima, que é a Constituição. Logo, se o Conselho de Contribuintes (leia-se Tribunal de Impostos e Taxas) depara com lei abertamente contrária à Constituição, há que prestar obediência à Lei Maior. Parodiando o que disse Ruy, o julgador singular ou o Conselho de Contribuintes não revogam leis inconstitucionais, desconhecem-nas.

Importante asseverar que tanto a administração ativa como a judicante se sujeitam aos princípios elencados no art. 37 da Constituição, inclusive, o da legalidade. Isso, porém, não impede a apreciação da inconstitucionalidade no PAF, pois, o órgão administrativo julgador, amparado nas garantias do contraditório e ampla defesa, como já analisado, resolve a controvérsia não só com base em determinada lei, mas à luz do princípio da juridicidade⁹⁰, deve orientar-se em todo sistema normativo, e principalmente, na Constituição.

⁸⁹ MUSSOLINI JUNIOR. **Luís Fernando. Os tribunais administrativos e a não aplicação de lei sob a alegação de sua incompatibilidade com a Constituição.** Tributário.net. Disponível em: < <http://tributario.net/mussolini/os-tribunais-administrativos-e-a-nao-aplicacao-de-lei-sob-a-alegacao-de-sua-incompatibilidade-com-a-constituicao/>> Acesso em: 24 abr. 2013.

⁹⁰ O princípio será abordado no próximo capítulo, contudo, vale mencionar, neste ponto, o seu conceito na visão de Franco Lima: “Entende-se a juridicidade como o princípio que vincula a Administração a todo o sistema normativo, abrangendo os princípios constitucionais explícitos

3.2 LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL

A disciplina do processo Administrativo fiscal, além da já mencionada na Constituição Federal, tem como destaque, em sede de legislação ordinária, o Decreto 70.235 de 06 de março de 1972 e Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, além das normas regimentais internas. Tais diplomas fundamentam o processo administrativo fiscal federal, que, neste trabalho, será analisado em detrimento do processo administrativo estadual, em razão da legislação estadual estabelecer distinções em seu procedimento, tornando-o peculiar em cada Estado⁹¹.

3.2.1 O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972

O referido diploma, apesar de não ter origem do Poder Legislativo foi recepcionado, pela nova ordem constitucional, com o *status* de lei ordinária⁹². O Decreto nº 70.235/72, conforme o art. 1º, rege os processos administrativos de determinação e exigência do crédito tributário da União.

Como já visto, o processo administrativo fiscal tem uma fase não litigiosa, em que se verifica a apuração do crédito tributário. O decreto trata dessa fase do art. 7º ao 14º quando estabelece que a impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento. Sendo assim, a falta de impugnação⁹³ ou sua apresentação intempestiva, afasta a atuação do órgão julgador administrativo, tornando a

(moralidade, impessoalidade, publicidade, eficiência, isonomia) e implícitos (razoabilidade, proporcionalidade, boa-fé objetiva, supremacia do interesse público), nas normas constitucionais e legais vigentes, bem como a imprescindibilidade de atendimento às necessidades sociais em questão. LIMA. Franco Bahia Karaoglan Mendes Borges. **O princípio da juridicidade no âmbito da Administração Pública**. 2010. Dissertação. (Pós Graduação em Direito do Estado). Salvador: Escola de Magistrados da Bahia, p. 25.

⁹¹ Indispensável arrazoar que em que pese a legislação ordinária ser diferente em cada Estado, as disposições constitucionais valem para todos.

⁹² Esse foi o entendimento do extinto Tribunal de Recursos no julgamento da apelação do Mandado de Segurança nº 106.747-DF, em que foi relator o Ministro Ilmar Galvão.

⁹³ O artigo art. 21 dispõe: *Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável*. No entanto, recebe críticas este artigo por mencionar o termo revelia, sendo que só há processo administrativo propriamente quando é apresentada a impugnação.

cobrança amigável e ainda no caso da segunda hipótese a questão será resolvida de ofício pela Administração⁹⁴.

No que concerne às provas, o sujeito passivo deverá apresenta-las juntamente com a impugnação ou requerer expressamente que elas sejam efetuadas a cargo da Administração, além de exames técnicos ou periciais ⁹⁵. Encerrada a fase preparatória e instrutória do PAF, dá-se início ao julgamento em primeira instância, que será realizado no âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, “órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal”⁹⁶ (art. 25, inciso I).

A Portaria do Ministro da Fazenda nº 258/2001 estabelece que as DRFJ são subdivididas em turmas de julgamento, cada uma integrada por cinco julgadores, que deverão ser ocupantes estáveis do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal (art. 2º e 3º). O Decreto traz a necessidade da apreciação da questão preliminar de maneira fundamentada (art. 28), a livre convicção do julgador, a partir da prova produzida, bem como a possibilidade de determinação das exigências que entender necessárias, consagrando a busca pela verdade material (art. 29), além da fundamentação expressa da decisão (art. 31).

⁹⁴ Este foi o entendimento no seguinte julgado: IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA - A impugnação apresentada fora do prazo, além de não instaurar a fase litigiosa do processo, acarreta a preclusão processual, o que impede o julgador, de primeiro ou de segundo grau, de conhecer as razões de defesa, mesmo que o lançamento esteja viciado de defeito que lhe acarrete a nulidade. Isso não impede que a autoridade lançadora determine, de ofício, o cancelamento de exigência fundada em lançamento que entenda eivado de nulidade, mormente após a edição da Instrução Normativa nº 54/97. Recurso negado. 4ª Câmara- 1º Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 104-16956. Rel. Almeida Estol Proc. nº 10768.039695/93-83. Data da sessão: 17/03/1999. Disponível em: < <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> > Acesso em 24.04.13

⁹⁵ Art. 16, IV - *as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*

(...)

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

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

⁹⁶ A natureza colegiada dos órgãos julgadores de 1ª instância foi estabelecida através da Medida Provisória nº 2.113-31 e consolidada pela Medida Provisória nº 2. 2.158-35 do mesmo ano. Segundo a Portaria MF nº 259 de 2001, as Delegacias da Receita Federal são subordinadas à Secretaria da Receita Federal.

Consagrando o princípio do duplo grau de cognição, após a ciência do contribuinte da decisão proferida pela Delegacia, abre-se o prazo para que se apresente recurso voluntário⁹⁷, com efeito suspensivo⁹⁸, para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A Lei 11.941/09 alterou o Decreto nº 70. 235/72, e institui o CARF no lugar dos extintos Conselhos de Contribuintes.

Apesar de ter contribuído com uma maior racionalidade e agilidade para a estrutura administrativa de julgamentos fiscais, a referida lei pecou em restringir sobremaneira as matérias que devem ser conhecidas nos recursos, vedando a apreciação de questão constitucional⁹⁹. Como já mencionado, tal vedação é incompatível com a garantia constitucional do devido processo legal, sobretudo dos seus corolários, como o contraditório e a ampla defesa.

Além disso, o CARF é um tribunal independente, que não está subordinado às orientações da Receita Federal ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Dessa maneira, nada impediria que este órgão julgador administrativo solucione a lide tributária em conformidade com a Constituição Federal, corroborando a consolidação de um processo administrativo constitucionalizado.

O CARF tem composição paritária, ou seja, cada colégio de julgamento é formado por um número igual de representantes da Fazenda Nacional (Auditores Fiscais) e dos contribuintes (indicados por entidades de classe de nível nacional representativas do setor produtivo e também dos trabalhadores). Denota-se dizer que a escolha dos integrantes do CARF é realizada através do Comitê de Seleção de Conselheiros (CSC), órgão vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, no qual terão assento representantes do

⁹⁷ Decreto nº 70.235, Art. 33. *Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.*

⁹⁸ Atualmente o entendimento do STF é que não é necessária garantia nem arrolamento de bens, como já foi estabelecido anteriormente. **Sumula Vinculante nº 21:** *É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.*

⁹⁹ A Lei 11.941/09 acrescentou o seguinte artigo ao decreto 70. 235/72:

Art. 26-A. *No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

(...)

CARF, da Secretaria da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda, como também representantes dos contribuintes e da sociedade civil¹⁰⁰.

Ao CARF compete apreciar os recursos de ofício, remetidos obrigatoriamente pelas Delegacias de Julgamento quando houver decisão contrária à Fazenda Pública, recursos voluntários, instrumento hábil utilizado pelo contribuinte para submeter à revisão as decisões a ele contrária em primeira instância, bem como recursos de natureza especial que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal¹⁰¹.

Entre as mudanças operadas pela Lei nº 11.941/09 está a integração da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) à estrutura do CARF, deixando de ser órgão recursal administrativamente autônomo. A CSRF é órgão colegiado formado por três turmas de Julgamento e o Pleno. As turmas são compostas pelos seus Presidentes e Vice-Presidentes, já o Pleno é formado pelo Presidente e Vice-Presidente do CARF e pelos demais integrantes das turmas.

As turmas são responsáveis pelo julgamento do recurso especial, previsto no art. 64, inciso II do Regimento Interno do CARF (RICARF), contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. O recurso especial poderá ser interposto pelo contribuinte ou pelo Procurador da Fazenda, havendo o prazo de 15 dias para apresentar contrarrazões¹⁰².

¹⁰⁰ RICARF, Art. 32. A seleção de conselheiros ficará a cargo do Comitê de Seleção de Conselheiros (CSC), vinculado à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, composto por representante:

I - do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, indicado por seu Presidente, que presidirá o Comitê;

II - da Secretaria da Receita Federal do Brasil, indicado pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; e

III - da Procuradoria da Fazenda Nacional, indicado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

IV - das confederações representativas das categorias econômicas de nível nacional, que poderão indicar profissional com notório conhecimento de direito tributário ou de contabilidade; e

V - da sociedade civil, designado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

¹⁰¹ RICARF, Art. 1º *Compete aos órgãos julgadores do CARF o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

¹⁰² RICARF, Art. 69. *Admitido o recurso especial interposto pelo Procurador da Fazenda Nacional, dele será dada ciência ao sujeito passivo, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável.*

Ao Pleno incumbe a função de uniformização de decisões divergentes, em regra, das turmas da CSRF, através de Resolução, que vinculará todos os órgãos julgadores do CARF. Há ainda a possibilidade de opor embargos de declaração dirigidos ao Presidente da Turma sempre que houver obscuridade, omissão ou contradição em qualquer acórdão administrativo, sendo que, se interposto tempestivamente, interrompe o prazo para o recurso especial.¹⁰³

Em apertada síntese, restam demonstrados os principais aspectos procedimentais do processo administrativo federal regulados pelo Decreto nº 70.235/72, e, de forma complementar, pelo Regimento Interno do CARF.

3.2.2 A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999

A lei nº 9.784/99 regula todo o processo administrativo no âmbito da Administração direta e indireta, traçando normas básicas que visam à proteção dos direitos dos administrados e o melhor cumprimento dos fins da Administração. Digno de nota, o art. 2º estabelece diversos princípios que devem ser observados pela Administração Pública no âmbito do processo administrativo. São eles: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

O parágrafo único do mesmo dispositivo prevê critérios que, assim como os princípios contidos no *caput* devem ser observados no processo administrativo. Dentro outros, estão a “atuação conforme a Lei e o Direito” (inciso I), “atendimento a fins de interesse geral, vedada à renúncia parcial ou total de poderes ou competências” (inciso II), “atuação segundo padrões éticos de

RICARF, Art. 70. *Admitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, dele será dada ciência ao Procurador da Fazenda Nacional, assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões.*

¹⁰³ RICARF, Art. 65. *Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.*

§ 1º *Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da ciência do acórdão:*

I - por conselheiro do colegiado;

II - pelo contribuinte, responsável ou preposto;

III - pelo Procurador da Fazenda Nacional;

IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de suas decisões;

V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão.

probidade, decore e boa -fé” (Inciso IV), “adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público” (Inciso VI), “ interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação”(Inciso XIII). Feito esse panorama geral acerca da legislação aplicável ao PAF na esfera federal, faz-se necessário, apontar para a possibilidade de vinculação, além das normas até aqui mencionadas, das decisões proferidas pelos tribunais superiores.

3.3A VINCULAÇÃO DO CARF A DECISÃO DEFINITIVA DO STJ E STF

Primeiramente, impera notar que em 21 de dezembro de 2010 o Ministério da Fazenda editou a Portaria MF nº 586/2010 que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Por meio desta, inseriu-se a obrigação de os relatores de recursos que estejam em trâmite neste tribunal reproduzam em seus votos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) ou do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na ocasião de análise das questões tributárias trazidas a este órgão.

Anteriormente ao referido ato ministerial, aplicava-se somente o art. 62¹⁰⁴ que estabelece no inciso I do parágrafo único que apenas as leis que já tinham sido declaradas inconstitucionais por decisões plenárias do STF poderiam ser afastadas pelo CARF.

Com a inclusão do art. 62-A¹⁰⁵ no RICARF, por meio da citada portaria, permitiu-se que também as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF e pelo STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral

¹⁰⁴ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

(...)

¹⁰⁵ Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

e dos recursos repetitivos, respectivamente, sejam reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Não há dúvidas de que esta norma veio corroborar o posicionamento de cooperação entre os Poderes da República, na medida em que alinha o julgamento feito pelo órgão administrativo fiscal às decisões definitivas provenientes dos Tribunais Superiores.

Nesse sentir, vale destacar que a referida norma deve fazer *jus* a seu efeito vinculante e coercitivo e ser implantada como uma verdadeira técnica de julgamento e não apenas como uma orientação a ser seguida pelo Tribunal Administrativo. Entretanto, vale destacar que há julgamentos em que tão somente foram citadas as hipóteses de afastamento da lei inconstitucional contidas no art. 103-A da CF e no art. 62 do RICARF, ou seja, através de súmula ou decisão plenária definitiva do STF. A hipótese de afastamento de norma inconstitucional após decisão definitiva do Supremo em matéria de repercussão geral nem sempre é contemplada nos julgamentos. Tal fato pode ser comprovado no acórdão nº 2402-01.730¹⁰⁶, proferido pela 4ª Câmara- 2ª Turma Ordinária, na sessão de 11 de maio de 2011:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para afastar a incidência da lei em razão de inconstitucionalidade, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF. (*grifo nosso*)

Do mesmo modo, não foi reconhecida a hipótese trazida pelo art. 62-A do RICARF no entendimento da 2ª Câmara- 1ª Turma Ordinária, como pode ser verificado na ementa do acórdão nº 3201-01.039, proferido em 17 de julho de 2012, ou seja, posteriormente a edição da norma regimental:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ATO NORMATIVO. EXCEÇÕES NÃO VERIFICADAS. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Não havendo decisão plenária do Supremo Tribunal Federal no sentido de declarar a inconstitucionalidade da Portaria ALF/SPE nº 44 de 2005, não são aplicáveis as exceções contidas no art. 26-A, § 6º, I, do Decreto nº 70.235 de 1972 e no art. 62, parágrafo único, I, do Anexo

¹⁰⁶ Também neste sentido estão os seguintes acórdãos datados a partir de 2010: acórdão nº 2402.443, 2402-001.940, 2402-02.028, 2402-02.056, 2402-003.099.

II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 2009, e alterações posteriores. (grifos nosso)

Observa-se que se dá ênfase a possibilidade de afastamento apenas quando houver decisão plenária definitiva do STF (art. 62, parágrafo único, inciso I do RICARF e o art. 26, § 6º, inciso I do Decreto nº 10,235/72) e sequer é mencionada a hipótese do art. 62-A do RICARF. Todavia, em pesquisa da jurisprudência disponibilizada no site do CARF, observa-se que no julgamento do processo nº 106680.011156/2006-261, em 27 de fevereiro de 2013, a 2ª Câmara- 2ª Turma Ordinária, houve a aplicação da norma em debate, quando o CARF reconheceu o posicionamento do STF acerca da matéria impugnada e aplicou o entendimento já consolidado, conforme demonstra o trecho do voto do relator Luís Eduardo G. Barbieri:

Entretanto, o STF – Supremo Tribunal Federal – ao julgar o RE 566.621, relatado pela Ministra Ellen Gracie, reconheceu a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da LC nº 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de cinco anos tão somente às ações ajuizadas após o decurso do *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. (...). Foi reconhecida a Repercussão Geral, devendo ser aplicado, portanto, o artigo 543-B, parágrafo 3º, do CPC aos recursos relativos a esta matéria.

Em outro caso, pode-se observar que as Delegacias de Julgamento se revelaram incompetentes para declarar a inconstitucionalidade do dispositivo impugnado e por isso, sequer analisaram a questão constitucional. No entanto, ao levar a questão para o CARF, foi aplicado o entendimento do STF que declarou a inconstitucionalidade da norma em sede de recurso extraordinário decidido em regime de repercussão geral, como demonstrado na ementa abaixo¹⁰⁷:

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004 PIS. BASE DE CÁLCULO. ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998. INCONSTITUCIONALIDADE DE DECLARADA PELO STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO DO ENTENDIMENTO. O §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 foi declarado inconstitucional pelo STF no julgamento do RE nº 346.084/PR e no RE nº 585.235/RG, este último decidido em regime de repercussão geral (CPC, art. 543-B). Assim, deve ser aplicado o disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Carf, o que implica a obrigatoriedade do reconhecimento da inconstitucionalidade do referido dispositivo legal.

¹⁰⁷ Nesse mesmo sentido os acórdãos n. 3802-001-610, 3802-001-611, 3802-001-612, 3802-001-613, 3802-001-615.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998. MATÉRIA NÃO CONHECIDA NA INSTÂNCIA A QUO. PRELIMINAR QUE IMPEDIU O CONHECIMENTO DO MÉRITO. AFASTAMENTO. RETORNO DOS AUTOS A` DRJ PARA EXAME DA MATÉRIA. A DRJ, ao acolher a questão prejudicial relacionada à incompetência para a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, não chegou a apreciar o mérito da existência do direito creditório, isto é, o valor do crédito e do débito e outras circunstâncias relevantes ao desate da questão, inclusive a efetiva inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da contribuição no período alegado pelo interessado. Destarte, os autos devem retornar à DRJ para exame da matéria de mérito, sob pena de supressão de instância Recurso Voluntário Provido em Parte. Aguardando Nova Decisão¹⁰⁸.

O dispositivo regimental não deixa dúvidas de que no caso do STF se manifestar definitivamente, no regime previsto no art. 543-B do CPC, acerca da inconstitucionalidade, o mesmo posicionamento deve ser tomado pelo órgão administrativo. Vale destacar que o cumprimento e eficácia da norma contida no art. 62-A do RICARF exige que os julgadores administrativos acompanhem o julgamento das matérias em debate nos tribunais superiores.

Em que pese o crescimento dos posicionamentos que cumprem a referida norma, como visto, ainda se constata alguns casos em que a arguição de inconstitucionalidade feita pelo contribuinte no recurso voluntário é desprezada pelos julgadores, sem ao menos fazer referência à existência de pronunciamento judicial acerca da questão. Tal postura é agravada ao se constatar que o que se pretende não é a apreciação da inconstitucionalidade, mas tão somente o reconhecimento desta.

Em razão disso, o processo judicial torna-se uma etapa obrigatória enquanto o processo administrativo uma mera formalidade, posto que o conflito poderia ter sido resolvido ainda na seara administrativa. Tal situação gera um ônus a ser suportado por ambas as partes e além de afrontar o princípio da legalidade, no caso de inobservância do art. 62-A do RICARF, não pode ser vislumbrada sob a ótica dos princípios da moralidade e eficiência que regem a Administração Pública, como se demonstrará a seguir.

¹⁰⁸ CARF. Terceira sessão de julgamento. 2ª Turma Especial. Processo n. 10980926915/2009-51. Rel. Solon Sehn. Acórdão n. 3802-001.614. Data da sessão: 27 fev. 13. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 31 mar. 13

Observa-se que tal conduta foi rejeitada por Hugo de Brito Machado Segundo¹⁰⁹, ao relatar que na posição da Administração Judicante almejada: “há simples respeito aos princípios da moralidade e harmonia entre poderes, pois a inconstitucionalidade já foi declarada pelo Judiciário, ainda que no controle difuso de constitucionalidade, restando à Administração apenas respeitá-la”.

Esta crítica não fugiu a análise de Giovana Ribas Mazzucco¹¹⁰ ao afirmar que:

Não há dúvidas de que tal conduta vai de encontro ao princípio da moralidade, representando, em última instância, um enriquecimento ilícito do Estado, pois é inegável que auferir consideráveis somas nessa prática, as quais, enquanto não devolvidas e compensadas, rendem-lhe dividendos, afora os casos em que sequer os valores são reclamados pelos contribuintes lesados- afinal, nem todos se insurgem contra as arbitrariedades do Fisco, muitas vezes pela boa-fé e crença de que a cobrança é legítima, como legítimos se presumem todos os atos da Administração-, permanecendo indevidamente incorporados nos cofres públicos. Têm-se então, o aspecto útil da inconstitucionalidade, onde se ingressa na seara dos fins que justificam quaisquer meios, desconsiderando as mais básicas noções de morosidade administrativa.

Nesse liame, não se pode negar que a conduta da Administração judicante em desprezar a inconstitucionalidade de lei, já apreciada em controle difuso pelo STF, e, ao final do PAF, inscrever o crédito na Dívida Ativa, gera lucros para o Estado e descaso com a Constituição, de forma a consagrar a expressão “inconstitucionalidade útil”. O afrontamento à morosidade fica ainda mais evidente quando enumera-se os danos que essa práxis gera para o contribuinte, pois como também observou Giovana Mazzucco¹¹¹, os sujeitos passivos tornam-se obrigados a contrair despesas com advogados, contadores, custas judiciais, além de outras tantas outras diligências necessárias para atender à instrução processual.

Ademais, os contribuintes ficam sujeitos a uma série de restrições que lhes são impostas, por força da impossibilidade de obtenção de certidões negativas fiscais, ocasionando prejuízos na conclusão ou renovação de negócios

¹⁰⁹ MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade da Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº98, nov/2003, p. 97.

¹¹⁰MAZZUCCO. Giovana Ribas. **Controle de Constitucionalidade no Processo Administrativo Tributário**. 2006. Dissertação (Mestre em Direito) <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7473/000545879.pdf?sequence=1> > acesso em 04 mai. 2013, p. 34.

¹¹¹ *Ibidem*, p. 36

inerentes às suas atividades. Da mesma forma serve de entrave na participação em processos licitatórios, ou, ainda, enfraquece a imagem de muitas empresas idôneas no mercado, decorrentes do esforço e dedicação daqueles que zelam pela sua reputação por anos.

Além disso, prossegue a citada autora¹¹², afirmando que tal conduta da Administração não gera prejuízos apenas aos administrados, ora sujeitos passivos, diretamente lesados, mas, igualmente a toda a coletividade, pois ocasiona um maior asoberbamento do Poder Judiciário, e a consequente lentidão na prestação da justiça.

Assim a conduta impugnada afronta não só o princípio da moralidade como também o princípio da eficiência, o qual Alexandre de Moraes¹¹³ conceitua da seguinte forma:

É aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. Note-se que não se trata de consagração da tecnocracia, muito pelo contrário, o princípio da eficiência dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais possíveis para a satisfação de bem comum.

Confirmando tal entendimento, o princípio da eficiência impõe à Administração Pública a busca pelos melhores resultados com o menor empenho de recursos, visando o maior alcance de aproveitamento de todo o arcabouço financeiro, humano e estrutural à sua disposição. Apresenta estreita ligação com a eficiência, os princípios da moralidade, proporcionalidade e razoabilidade, no entanto, não visa este estudo aprofundar-se na concepção subjetivista do princípio da eficiência.

Atenta Luís Carlos Nascimento¹¹⁴ para o fato de ser o processo administrativo fiscal: “instrumento de comprovada eficácia social, na medida em que desafoga

¹¹² MAZZUCCO. Giovana Ribas. **Controle de Constitucionalidade no Processo Administrativo Tributário**. 2006. Dissertação (Mestre em Direito) Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7473/000545879.pdf?sequence=1>> acesso em 04 mai. 2013, p. 35

¹¹³ MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 333.

as instâncias jurídicas e dirime as controvérsias que versem sobre tributos com maior celeridade”. No entanto, esta constatação torna-se incompatível com a realidade, na medida em que o CARF deixa de se curvar a remansosa jurisprudência, forçando o contribuinte a recorrer ao Judiciário. Além de, como visto, tal conduta confrontar o princípio da morosidade, ataca também o princípio da eficiência, inclusive nos dois sentidos apontados por Ubirajara Custódio Filho¹¹⁵:

Optando-se pelo sentido comum, o princípio da eficiência significaria ao agente administrativo a obrigação de satisfazer as necessidades dos cidadãos (consecução dos fins), com presteza e da maneira menos dispendiosa possível para a Administração (otimização dos meios). Aqui, eficiência seria a Administração que obtivesse os resultados que dela se espera, ao menor custo e no melhor tempo. Por outro lado, preferindo-se o sentido científico, o princípio da eficiência imporia ao agente administrativo somente o dever de se preocupar com o ótimo aproveitamento dos meios disponíveis, liberando-o da responsabilidade pelo cumprimento de metas. Nessa hipótese, a Administração eficiente seria aquela que utilizasse os recursos disponíveis racionalmente, com economicidade, as descomprometida com a questão de metas e resultados, pois metas e resultados não se incluem na acepção científica de eficiência.

Há um afrontamento, tanto no sentido científico, pois não se pode dizer que os altos custos gerados por esse posicionamento do CARF, geram um correto e adequado aproveitamento dos meios disponíveis. De igual modo, pode-se dizer que não atende ao sentido comum, afirmado pelo citado autor como sinônimo de eficácia, sendo mais amplo e esperado pela sociedade, pois de nenhum modo satisfaz aos anseios dos contribuintes.

Pelo contrário, os prejuízos causados podem gerar indenização, abrangendo os danos emergentes, lucros cessantes, as despesas com honorários advocatícios, bem como multas e correções monetárias, no caso de atraso no pagamento, além de eventual dano moral¹¹⁶. Ainda no tocante aos custos, deve-se mencionar que os gastos com a sucumbência nos processos judiciais

¹¹⁴ NASCIMENTO. Luis Carlos do. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário. **Diké- Revista Jurídica do curso de Direito da UESC**. Ilhéus: UESC, 2002. Edição Especial 2, p. 235.

¹¹⁵ CUSTODIO FILHO. Ubirajara. A emenda Constitucional 19/98 e o Princípio da Eficiência na Administração Pública. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. Ano 7, n. 27. São Paulo, abr./jun. 1999, p.27.

¹¹⁶ O dever de a Administração indenizar os contribuintes, nos termos do art. 37, § 6º da CF nas ocasiões em que o Fisco deixar de atuar conforme a jurisprudência pacífica ou protela a devolução de quantias indevidamente recebidas, foi defendido por vários autores que participaram e foram questionados a respeito do tema no XXI Simpósio de Direito Tributário, sendo amplamente defendida a responsabilidade objetiva do Estado nesses casos.

“compulsórios” deverão ser suportados por toda a coletividade, quando tais recursos poderiam estar sendo empreendidos para o benefício desta.

Por fim deste tópico, conclui-se que, a vinculação da jurisprudência pacífica do STJ e STF nos julgamentos realizados pelo CARF, não necessitaria sequer de uma regra escrita, na medida em que se confronta a ausência deste posicionamento com os princípios da moralidade e eficiência. No entanto, após ato ministerial, foi incluído no RICARF, um dispositivo que obriga esta postura pelos julgadores administrativos.

Apesar disto, a análise de julgamentos proferidos após a edição da referida norma, permite verificar que esta não está sendo unanimemente observada, muito embora já existam posicionamentos em conformidade com a citada regra. Em que pese esta constatação, este trabalho, além de defender esta hipótese, prossegue na possibilidade deste órgão, deixar de cumprir uma lei inconstitucional, ou, quando possível, para salva-la, a aplique levando em consideração a técnica da interpretação conforme.

3.4 A TÉCNICA DA INTERPRETAÇÃO CONFORME À CONSTITUIÇÃO

Antes de se propor a possibilidade de o CARF afastar a aplicação da lei inconstitucional, enquadra-se a possibilidade de o órgão julgador cumprir esta lei buscando, entre todos que possam extrair desta, um sentido que se compatibilize com a Lei Maior, através da técnica da interpretação conforme¹¹⁷. Silvio Luiz Maciel¹¹⁸ conceitua a interpretação conforme à Constituição como “um método de salvamento da norma infraconstitucional, pelo qual o interprete alarga ou restringe o sentido dela, para coloca-la em consonância com a Constituição, ou em outras palavras, para evitar o seu descompasso com os preceitos da Carta Maior e a consequente decretação da nulidade”.

¹¹⁷ A lei 9.868/99 prevê expressamente a técnica da interpretação conforme à Constituição no âmbito das ações diretas de inconstitucionalidade, atribuindo, inclusive, efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, conforme o parágrafo único do art. 28.

¹¹⁸ MACIEL. Silvio Luiz. Controle de Constitucionalidade e a interpretação conforme a Constituição. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Ano 13, nº 53, Out/dez. 2005, p. 56

Em interessante trabalho Maria Daniela Bachega Feijó Rosa¹¹⁹, atenta para o fato de que é impossível a aplicação de qualquer lei sem que haja interpretação, em razão do próprio conceito de norma compreender a formulação de um juízo hipotético. Defende a autora que a norma é o resultado da formação de um juízo hipotético, é a significação dada na mente do aplicador acerca do enunciado do texto positivo, portanto, é impossível aplicar somente o direito positivo. Sendo assim, sem a interpretação não se forma juízo acerca do texto positivo, e, conseqüentemente, não há norma.

Nesse sentido aponta Luís Carlos do Nascimento¹²⁰:

Certo é que, porquanto sistema de linguagem, o direito inexoravelmente impescinde da interpretação para ser aplicado, em especial a sistemática, enquanto atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de declarar o conteúdo, o sentido e o alcance dos enunciados dos instrumentos introdutórios de normas jurídicas.

Invocando o fundamento constitucional do processo administrativo fiscal, defende Luís Carlos Gomes¹²¹ que a atividade judicante da Administração deve ter respaldo nos ditames constitucionais, de forma que não é possível dissociar a aplicação de uma lei da aplicação da Constitucional, concluindo que: “a lei não existe no vácuo, não está isolada das demais espécies normativas, muito menos da Constituição, por que é precisamente dela que extrai o seu fundamento de validade, daí a noção sistêmica em que se estuda e compreende o direito”.

Neste mesmo sentido, é o entendimento de Luís Roberto Barroso¹²²:

Em todo ato de concretização do direito infraconstitucional estará envolvida, de forma explícita ou não, uma operação mental de controle de constitucionalidade. A razão é simples de demonstrar. Quando uma pretensão jurídica funda-se em uma norma que não integra a Constituição – uma lei ordinária, por exemplo – o interprete, antes de aplica-la, deverá certifica-la de que ela é constitucional. Se não for, não poderá fazê-la incidir, por que no conflito entre uma norma ordinária e a Constituição é esta que deverá prevalecer.

¹¹⁹ ROSA. Maria Daniela Bachega Feijó Rosa. Impossibilidade de os julgadores administrativos se esquivarem de apreciar alegações de inconstitucionalidade sob o argumento de que lhes é defeso interpretar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano. 14, n. 67, mar/abr. 2006. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 208-209.

¹²⁰ NASCIMENTO. Luis Carlos do. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário. **Diké- Revista Jurídica do curso de Direito da UESC**. Ilhéus: UESC, 2002. Edição Especial 2, p.255.

¹²¹ GOMES. Luís Carlos. **O processo administrativo fiscal e a não aplicação de lei ou ato inconstitucional**. São Paulo: MP Ed, 2007, p. 67.

¹²² BARROSO. Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 23.

Aplicar uma norma inconstitucional significa deixar de aplicar a Constituição.

Observa-se que a atividade de interpretação conforme à Constituição tem como objetivo buscar a conformidade da legislação infraconstitucional com a Carta Magna. Para isso exige-se que primeiramente se faça o exame da lei ou ato normativo, o que não exclui o exercício de interpretação do conteúdo da Constituição.

Dessa maneira, pode-se afirmar a possibilidade de o órgão julgador no processo administrativo fiscal eleger um sentido que torne a lei, aparentemente inconstitucional, em conformidade com a Constituição. Como destaca Giovana Mazzucco¹²³:

Note-se que, o exercício da interpretação conforme à Constituição no processo administrativo fiscal, representa um *minus* em relação à possibilidade já defendida, de afastamento do norma (num julgamento administrativo em concreto, com efeitos *inter partes*), quando tida como insustentável sua coexistência com a Lei Suprema. Todavia, pareceu oportuna esta abordagem, pois há autores que, se rejeitam a ideia de não-aplicação da norma, no âmbito do processo administrativo, poderiam, ao menos considerar esta possibilidade interpretativa.

Nota-se, portanto, que a utilização da técnica da interpretação conforme à Constituição exige menor poder do órgão julgador em relação ao afastamento da lei inconstitucional. Sendo assim, há quem não defenda a segunda opção, mas que esteja de acordo com a primeira. Sendo assim, aqueles que são contra o afastamento da aplicação da lei inconstitucional, mas a favor da interpretação conforme, está Rafael Pandolfo¹²⁴, nomeado conselheiro do CARF em 2012, que em entrevista feita por Alexandre Cristo defendeu que este órgão teria competência apenas para declarar qual a interpretação correta de determinado dispositivo legal, descartando indiretamente as demais

¹²³ MAZZUCCO. Giovana Ribas. **Controle de Constitucionalidade no Processo Administrativo Tributário**. 2006. Dissertação (Mestre em Direito) Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7473/000545879.pdf?sequence=1>> acesso em 04 mai. 2013, p. 98.

¹²⁴ PANDOLFO. Rafael. Entrevista sobre a possibilidade de o CARF analisar a constitucionalidade de normas concedida a Alessandro Cristo. **Consultor Jurídico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-abr-09/carf-julgar-constitucionalidade-normas-conselheiro>> [Acesso em: 05 mai. 2013.](#)

interpretações, afirmando que desse modo, poderia haver a análise da constitucionalidade no PAF.

Concorda-se em parte com a opinião acima mencionada, na medida em que defende-se que o órgão julgador administrativo deve sim fazer o uso da técnica da interpretação conforme. A discordância está no caso de que não sendo esta possível, surge a possibilidade de julgar a lide tributária, levando em consideração a Constituição, e dessa forma, deixar de aplicar a lei inconstitucional e invalidar os atos administrativos que nela se baseiam.

Todavia, como será abordado no próximo capítulo, esta possibilidade deve ser analisada em conjunto com a implantação de mecanismos que permitam a participação do Chefe do Executivo para que, através da propositura da ação direta perante o STF, uniformize o entendimento acerca da constitucionalidade no âmbito de toda a Administração.

4 A APRECIÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Até aqui, vale esclarecer, foram feitas considerações importantes acerca dos fundamentos constitucionais (contraditório e ampla defesa) que conferem ao órgão julgador administrativo o dever de apreciar a inconstitucionalidade de leis no PAF. Também foram feitos esclarecimentos acerca dos seus aspectos procedimentais, o reconhecimento da inconstitucionalidade através da vinculação das decisões do Supremo, bem como a realização da técnica da interpretação conforme. Resta, portanto, analisar a possibilidade da apreciação da inconstitucionalidade no PAF, no âmbito do CARF.

4.1 EXAME ARGUMENTATIVO

Neste ponto, torna-se necessário uma análise dos argumentos mais defendidos pela doutrina contrária à apreciação da inconstitucionalidade no PAF. Sendo assim, busca-se examinar tais argumentos, destacando seus pontos mais fortes e apontando suas possíveis falhas, com intuito de tornar ainda mais rica a discussão sobre do tema.

Vale frisar que o entendimento na jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que o órgão julgador administrativo não tem competência para apreciar questão constitucional, alegando ser esta matéria reservada ao Poder Judiciário¹²⁵. Todavia, é imprescindível esclarecer que a análise da inconstitucionalidade pelo julgador administrativo ainda requer um aprimoramento do atual sistema, para que este ofereça, de forma regulamentada, mecanismos que permitam uma maior harmonia entre os poderes em defesa da Constituição.

4.2.1 A reserva de jurisdição

Como visto no capítulo anterior, o Brasil, ao contrário de alguns países como a França, adotou o modelo da jurisdição una, ou seja, não existe uma jurisdição paralela àquela exercida pelo Poder Judiciário. Além disso, a falta do atributo da coisa julgada afasta a caracterização do ato de julgamento administrativo como um ato jurisdicional, concluindo-se que este é tão somente um ato administrativo decisório. Dito isto, deve se proceder a uma análise para demonstrar que somente este argumento não é suficiente para impedir a apreciação da inconstitucionalidade no PAF.

Primeiramente, na defesa da atividade administrativa não ser jurisdicional, mas fundamentada da juridicidade, se posiciona Antônio Carlos Ferreira de Souza Junior¹²⁶:

Acontece que a Administração exerce o controle de seus atos em busca de um escopo maior, qual seja: a justiça fiscal, conforme os ditames esculpidos na Constituição Federal, isto é, não obstante ser vedado à administração exercer função jurisdicional, a norma maior atribui a esse órgão o poder-dever de exercer função judicante no controle interno dos seus atos por meio do processo administrativo, o qual está calcado no postulado da juridicidade. Ressalta-se que o objeto de controle por parte dos órgãos administrativos, não são as leis, as quais competem o controle exclusivamente aos órgãos dos Poder Judiciário, mas sim os atos administrativos, emanados da

¹²⁵ A súmula nº 2 do CARF e as hipóteses legais já traçadas que delimitam a apreciação da constitucionalidade no PAF, na grande maioria dos casos, servem de embasamento para tal conduta. Exemplos de acordão a partir de 2010 que seguiram este entendimento: 1302-00.391, 1402-01.050, 1801-000.819, 2102-01.099, 2102-01.104, 2102-01.104, 2102-001.177, 2801-01.103, 3803-000.995, 1202-001869/2007-11, 2401-02.067, 3402-001.683, 3402-001.685, 2402-003.100, 3202-000.576, 3202-000.577.

¹²⁶ SOUZA JUNIOR. Antônio Carlos Ferreira. Uma análise sobre a possibilidade da apreciação de norma constitucional por parte dos julgadores o contencioso administrativo tributário. *Revista ESMape*. Recife, v.13, n. 28, jul./dez. 2008.

própria Administração Pública, que venha a aplicar o Direito ao caso concreto.

Em verdade, a reserva de jurisdição, é o argumento mais comumente invocado pela doutrina que nega o entendimento aqui defendido, atribuindo ao Judiciário o monopólio acerca da apreciação da constitucionalidade. Todavia, a lei não é inconstitucional só para o Poder Judiciário e sim para todos os poderes, bem como a supremacia constitucional. Nesse sentir, aponta Marçal Justen Filho¹²⁷ que pensar no monopólio judicial para a análise da constitucionalidade, levaria a entender que a Administração não poderia rever seus próprios atos, como explica no trecho a seguir:

É que o Judiciário tem atribuição não apenas de conhecer da constitucionalidade das leis. Também lhe cabe julgar a legalidade dos atos administrativos. Ora, não há fundamento para diferenciar os limites dessas duas competências. Ter-se-ia de adotar solução similar e equivalente para ambas, relativamente a seu relacionamento com as atribuições do Executivo. Logo, se o Executivo não pudesse apreciar a constitucionalidade por ser da competência do Judiciário, também não poderia examinar legalidade-pois essa também é competência do Judiciário.

De fato, não se pode olvidar que ao Poder Judiciário, mas precisamente ao STF, compete exclusivamente realizar o controle concentrado de constitucionalidade, por força do art. 102 da Constituição¹²⁸, no entanto, deve-se atentar para o termo “precipualemente”, que tende a expressar a ideia de não exclusividade.

Nesse aspecto, vale expressar o entendimento, trazido por Alberto Xavier¹²⁹, da reserva de jurisdição segundo a doutrina alemã. Ressalta o autor a existência do monopólio da última palavra (*Monopol des letzten*), que corresponde a uma reserva relativa de jurisdição, na qual tão somente é garantido recurso ao Judiciário. Havendo também o monopólio da primeira palavra (*Monopol des ersten Wortes*), representante da reserva absoluta da

¹²⁷ JUSTEN FILHO. Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 25, outubro de 1997, p. 72.

¹²⁸ Art. 102. *Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipualemente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:*

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

¹²⁹ XAVIER. Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.87-89

jurisdição, caso em que somente o Judiciário poderia se pronunciar acerca da matéria. Segundo o autor, a reserva absoluta de jurisdição pode ser identificada no controle concentrado, no entanto, não no caso em comento.

A sistemática no PAF se assemelha à reserva relativa de jurisdição, tendo em vista que por força do art. 5º, inciso XXXV, as decisões administrativas em desfavor do contribuinte poderão ser reapreciadas pelo Poder Judiciário, que detém o monopólio da última palavra. No entanto, conforme a doutrina majoritária, ao órgão julgador administrativo não é vedado apreciar matéria constitucional para solucionar um conflito no caso concreto. Pelo contrário, como visto, os princípios do contraditório e da ampla defesa impõe o dever do órgão julgador analisar todas as questões trazidas pelas partes.

Além disso, segundo o autor acima citado, o objeto das decisões proferidas em processo administrativo não consiste em declarar a inconstitucionalidade de uma lei, mas anular o ato administrativo por vício de inconstitucionalidade indireta, deixando a lei impugnada de ser aplicada com efeitos *inter partes*, ao passo que esta permanece em vigor. Sobre a declaração de nulidade do ato administrativo como objeto da decisão do PAF, prossegue Alberto Xavier¹³⁰:

Assim sendo, a procedência do pedido de tal declaração, no processo administrativo, depende de uma decisão positiva de inconstitucionalidade de lei, existindo um nexu incidível entre a declaração de nulidade do ato administrativo (objeto principal do processo administrativo) e a questão de constitucionalidade da lei. Tais órgãos só *controlam normas* porque devem controlar os atos que a aplicam. Por outras palavras: a apreciação da constitucionalidade das leis é mera *questão prejudicial* em relação ao objeto da decisão, que se refere à invalidade do ato administrativo de lançamento; *questão prejudicial imprópria*, pois se acumula com a questão objeto do processo e cujo julgamento cabe ao mesmo órgão de aplicação do direito, não se devolvendo para outro processo ou outro órgão.

Nessa mesma linha de raciocínio defende Dejalma Campos¹³¹:

Se o ato administrativo examinado afrontar dispositivo constitucional ou legal vigente, o Conselho de Contribuintes não somente pode, como deve, anular esse ato a pretexto de sua inconstitucionalidade ou de sua ilegalidade e, assim procedendo, não estará declarando a inconstitucionalidade de lei, mas sim, exercendo a faculdade que a doutrina do Supremo Tribunal Federal reconheceu à administração

¹³⁰ XAVIER. Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 87.

¹³¹ CAMPOS. Dejalma. *Apud*. BRITO. Edvaldo. Ampla defesa e competência dos órgãos julgadores administrativos para conhecer de argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos em que se fundamentem autuações. **Processo Administrativo Fiscal**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. p. 39-69. São Paulo: Dialética, 1995. p. 58

pública em geral, de anular ou revogar os próprios atos quando eivados de tais defeitos.

Assim, o órgão julgador administrativo ao afastar a aplicação da lei no caso concreto, analisaria a inconstitucionalidade como questão prejudicial ao julgamento da validade do ato da Administrativa ativa, que geralmente é o lançamento, sancionando-lhe com a nulidade, caso se conclua pela inconstitucionalidade da lei que o fundamenta. Observe-se que, não estaria declarando a inconstitucionalidade do diploma legal, mas sim invalidando um ato administrativo que se fundamenta em lei inconstitucional, e, para isso, faz-se necessário afastar a aplicação da lei inconstitucional.

Assim, não fere a competência do Poder Judiciário de declarar a inconstitucionalidade da lei, pois como ensina Lídia Ribas¹³²: “o que os órgãos julgadores administrativos fazem é reconhecer a inoperância de lei ou regulamento no caso, isto é, recusar a aplicação a leis e regulamentos manifestamente inconstitucionais ou ilegais”. Prossegue a autora afirmando que: “admitir o contrário equivale ao esvaziamento da função judicante dos órgãos julgadores administrativos, uma vez que toda e qualquer disposição legal encontra seu fundamento de validade último na Constituição Federal”. De igual modo pensa Ives Gandra da Silva¹³³: “O conveniente entendimento de alguns julgadores administrativos, de que não devem examinar questões constitucionais, desclassifica-os, como agentes administrativos e como julgadores”.

Importa considerar que a Administração judicante só atuaria por provocação do contribuinte, de modo que, após conhecer a arguição de inconstitucionalidade, submeteria a questão ao crivo da ampla defesa e contraditório, e caso conclua pela existência do vício na lei, não em uma lei aleatória, mas tão somente naquela que fundamentou o lançamento, decidiria pela nulidade deste. Configurando, como visto, uma inconstitucionalidade indireta.

Constitui-se um ponto importante deste trabalho, a distinção da não aplicação de uma lei inconstitucional e a sua declaração de inconstitucionalidade. Diante

¹³² RIBAS. Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 155-156

¹³³ MARTINS. Ives Gandra da Silva. Aspectos do Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA. Valdir de Oliveira. **Processo Administrativo Fiscal**. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 1999, p. 87.

da pesquisa realizada sobre o tema, percebeu-se que a questão não é muito explorada, ou simplesmente ignorada pela doutrina. Uma parcela doutrinária, podendo-se citar como integrante Ronaldo Poletti¹³⁴, entende que a declaração de inconstitucionalidade só pode se dar por meio de um controle concentrado de constitucionalidade, quando o vício de inconstitucionalidade será analisado como questão principal. Seguindo caminho semelhante, Alexandre Câmara¹³⁵ aponta a impossibilidade da declaração de inconstitucionalidade ser demandada por meio incidental, justificando da seguinte maneira: “é que a competência para conhecer a inconstitucionalidade como objeto principal do processo é do Supremo Tribunal Federal, não podendo nenhum outro juízo proferir decisão sobre o tema que venha a ser alcançada pela autoridade da coisa julgada”.

No entanto, vale ressaltar o posicionamento de Olavo Alves Ferreira¹³⁶ acerca da possibilidade de controle incidental no controle concentrado, citando como exemplo a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1/DF, que antes de abordar o mérito da ação, ou seja, a constitucionalidade ou não de certa norma, o STF declarou em sede de controle incidental, a constitucionalidade da ADC e somente depois apreciou o mérito.

Assim, entende-se neste trabalho que a discussão acerca da distinção entre a declaração de inconstitucionalidade e o afastamento da aplicação da lei inconstitucional não reside na forma de manifestação do controle e, sim, por quem o realiza. O Supremo, em importante pronunciamento se manifestou acerca da distinção da seguinte maneira:

Em nosso sistema jurídico, não se admite a declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo com força de lei posteriores. O controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário. Os Poderes Executivo e Legislativo, por sua chefia, e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa da ação direta de inconstitucionalidade, podem tão-só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais¹³⁷.

¹³⁴ Tal entendimento pode ser encontrado em POLETTI, Ronaldo. **Controle da Constitucionalidade das leis**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

¹³⁵ CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 19 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 338.

¹³⁶ FERREIRA, Olavo Alves. **Controle de Constitucionalidade e seus efeitos**. São Paulo: Método, 2003, p. 38.

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 221-DF**. DJ 22.10.93. Rel. Moreira Alves. Ementário nº 1722-1.

Tal julgamento é comumente invocado pela doutrina que defende a não aplicação da lei inconstitucional pelo Poder Executivo, tema que adiante será analisado. No entanto, neste ponto, é importante destacar a diferenciação feita pelo STF do afastamento da lei inconstitucional e sua declaração de inconstitucionalidade, atribuindo a esta última a competência exclusiva do Poder Judiciário e a primeira como uma possibilidade dada aos Poderes Executivo e Legislativo.

Todavia, a questão tornou-se ainda mais instigante após a edição da súmula vinculante nº 10 que estabelece: “*Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte*”¹³⁸.

Dessa forma, o Supremo equiparou as duas ações, no entanto, para fim distinto daquele em que se manifestou no julgamento *supra* citado. A súmula envolve uma discussão mais aprofundada, mas, para este estudo, é importante esclarecer que ela busca efetivar a cláusula de reserva de plenário (art. 97, CF/88) com a devida aplicação do incidente de inconstitucionalidade previsto nos arts. 480 à 482 do Código de Processo Civil.

A análise dos precedentes¹³⁹ da súmula conduz ao entendimento de que a inaplicabilidade da lei inconstitucional pelos tribunais configura-se como uma declaração implícita de inconstitucionalidade, importando, para sua eficácia, que seja respeitada a reserva de plenário. Há de se ponderar que é pertinente o entendimento do Supremo, pois a conduta dos órgãos fracionários dos tribunais ao deixar de aplicar a lei inconstitucional, no caso concreto, equivale a uma declaração de inconstitucionalidade, havendo flagrante desvirtuamento da determinação constitucional da reserva de plenário, tendo em vista a inobservância do incidente de inconstitucionalidade¹⁴⁰.

Por tal motivo, a discussão acerca da distinção entre as duas ações foi simplesmente ignorada nos debates para a aprovação da referida súmula,

¹³⁸ *Idem*, **Súmula Vinculante nº 10 de 18 de junho de 2008**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/DJe_172_2008.pdf> acesso em 29 abr. 2013

¹³⁹ RE 482090 – RE 240096 – RE 544246 – RE 319181- AI 472897

¹⁴⁰ Esse foi o entendimento no RE 179170, RE 585.702, RE 482.090, RE 240096, AgR 597.168, AgR 463.278, entre outros.

restringindo-se à adoção do termo “norma” ou “lei ou ato normativo do poder público”, optando pela segunda em razão de ser a literalidade da Constituição. No entanto, a discussão não deve ser encerrada, ao contrário, ressalta-se que a súmula se refere aos julgamentos realizados pelos tribunais, em nada alterando, na prática, as decisões de juízes de 1º grau que ao julgar um caso concreto, analisam como questão prejudicial à inconstitucionalidade, e realizam o controle difuso. O resultado prático, vale ressaltar, serão os mesmos, no entanto, tratam-se de competências diferentes.

A distinção entre o afastamento da lei inconstitucional pelos juízes de primeiro grau e pelos tribunais foi estabelecida no seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO CIVIL. CONTROLE DIFUSO DA CONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA RESERVA DE PLENÁRIO. O juiz singular pode deixar de aplicar lei inconstitucional, os órgãos fracionários dos tribunais não – por que, mesmo no âmbito do controle difuso da constitucionalidade os tribunais só podem deixar de aplicar a lei pelo seu plenário, ou, se for o caso, pelo respectivo órgão especial (CF, art. 97), observando o procedimento previsto no art. 480 e seguintes do Código de Processo Civil, salvo se já houver pronunciamento deste ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão (CPC, art. 481, parágrafo único) Recurso especial conhecido e provido¹⁴¹.

Nesta perspectiva, também se posiciona Lênio Streck¹⁴²:

Nesse sentido, há uma diferença entre o controle difuso exercido pelo juiz singular e o controle exercido pelos tribunais. Ao contrário dos tribunais, o juiz não declara a inconstitucionalidade do texto normativo; deixa de aplica-lo. Como bem assinala Paulo de Tarso Brandão, o juiz nunca “declara” inconstitucionalidade, mas sim, o conteúdo de sua decisão recai sempre sobre a relação jurídica; por isso, não há nenhum problema de a coisa julgada ter efeito *erga omnes*; pois esse efeito diz respeito à relação jurídica e não *erga omnes*, pela inexistência (por que retirada pela declaração que somente ocorre nas hipóteses de controle concentrado e nas hipóteses do efeito decorrente do incidente de inconstitucionalidade e de sua eventual dispensa – art. 481, parágrafo único, do CPC) do texto de incidência. Já nos tribunais de Segunda instância (Tribunais de Justiça dos Estados Membros, no âmbito da Justiça Comum; Tribunais Regionais Federais, no âmbito da Justiça Federal) o controle difuso estabelece-se com a instalação do incidente de inconstitucionalidade, ocasião em que o processo fica suspenso, e a questão constitucional é remetida ao Órgão Especial do Tribunal, acompanhado do referido acórdão. O quórum exigido para a

¹⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Turma. **RESP 89297/MG** – Rel. Min. Ari Pargendler – Publicado em: 07 fev. 2000. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&dt_publicacao=07/02/2000&num_registro=199600120889> Acesso em 02 mai. 2013.

¹⁴²STRECK. Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 457

declaração de inconstitucionalidade é o de maioria absoluta (art. 97 da CF).

A distinção entre o afastamento da lei inconstitucional pelos juízes de primeiro grau e a declaração da inconstitucionalidade pelos Tribunais de Justiça dos Estados e o STF também foi evidenciada no voto do Ministro e relator Gilmar Mendes no julgamento do RE 348.468-MG¹⁴³:

Tanto o poder do juiz de negar a aplicação a lei inconstitucional, quanto a faculdade assegurada ao indivíduo de negar observância a lei inconstitucional (mediante a interposição de recurso extraordinário) demonstram que o constituinte pressupôs a nulidade da lei inconstitucional. Em certos casos, o efeito necessário e imediato da declaração de nulidade de uma norma, na declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal ou pelos Tribunais de Justiça dos Estados, há de ser a exclusão de toda ultra-atividade da lei inconstitucional. A eventual eliminação dos atos praticados com fundamento na lei inconstitucional terá de ser considerada e face de todo sistema jurídico, especialmente das chamadas cláusulas de preclusão. (sem grifos no original).

Nota-se que, a Constituição, em seus artigos 97 e 102, outorgou competência aos tribunais e ao STF para declarar a inconstitucionalidade de leis. O primeiro, no julgamento de incidente de inconstitucionalidade, pelo qual se exige a reserva de plenário e o segundo nas hipóteses traçadas nos incisos do citado art. 102 da CF, ocasiões dentre as quais, a lei poderá ser retirada do ordenamento jurídico, tendo a decisão efeitos erga omnes.

Partindo-se da premissa que não há monopólio absoluto da primeira palavra ao judiciário, resta concluir, portanto, que aos juízes de primeiro grau e aos julgadores administrativos, não foi dada a mesma competência, mas apesar de não lhe caber declarar a inconstitucionalidade, poderão analisar a inconstitucionalidade, no julgamento de um caso concreto, afastando a aplicação de uma lei tida inconstitucional, com suporte na supremacia da Constituição.

4.2.2 A Separação de Poderes

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. RE 348.468- MG. Rel. Min. Gilmar Mendes. Publicado em 19 fev. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608261>> acesso em: 15 mai. 2013.

Tal como desenvolvida por Montesquieu¹⁴⁴, a Teoria da separação de poderes marca o Estado Democrático de Direito no ocidente, sendo adotada por diversos países, inclusive pelo Brasil. Traço definidor desta teoria é a tripartição do Poder em que o controle é feito pelos próprios detentores visando a proteção dos destinatários.

Desse modo, a teoria da separação de poderes foi criada com o intuito de assegurar a liberdade dos indivíduos, pregando que o poder nas mãos de apenas uma pessoa, acumulando as funções legislativa, executiva e judiciária, seria facilmente corrompido. Tem-se, como resultado, o sistema de freios e contrapesos (*checks and balances*) em que um poder limita o outro, tornando mais viável o controle.

Nesse sentido, cada Poder desenvolve uma função específica, sendo o Legislativo responsável por fazer leis, o Executivo, por executa-las e o Judiciário por aplica-las coercitivamente no caso de conflitos. Embora consagrada, a denominação “separação de poderes” pode induzir ao entendimento de que os poderes estão isolados nas funções que lhe foram atribuídas, dando uma visão inadequada da referida teoria. Isso por que não há como impedir que cada Poder exerça somente a sua função típica, pois para que exerça esta plenamente, deve realizar também funções atípicas. Como exemplo, pode-se citar a hipótese do Legislativo julgar, conforme art. 52, I e II da CF, o Executivo legislar através de medidas provisórias e leis delegadas, bem como o Judiciário, quando elabora o seu regimento interno (art. 96, I, a, CF).

Nesse sentido, Marçal Justen Filho¹⁴⁵ defende ser impossível estabelecer fronteiras que limitem o exercício de cada função por cada Poder:

Seja pela imprecisão dos conceitos de cada função, seja pela indissociabilidade das atividades cometidas ao Estado, os órgãos integrantes de cada Poder acaba recebendo competências subsumíveis ao conceito de outras funções. Assim, por exemplo, é impossível suprimir o exercício de funções administrativas por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário.

¹⁴⁴ MONTESQUIEU. Charles de Secondant, Baron de. **O espírito das leis**: as formas de governo, a federação, a divisão de poderes, presidencialismo *versus* parlamentarismo. 7 ed. Trad. Pedro Vieira Mota. São Paulo: Saraiva, 2000.

¹⁴⁵ JUSTEN FILHO. Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 25, outubro de 1997, p.71

Ao apontar para a deturpação do pensamento de Montesquieu atribuída aos seus seguidores, Hely Lopes¹⁴⁶ defende que Montesquieu nunca empregou em sua obra política as expressões “separação de poderes” ou “divisão de Poderes”, referindo-se unicamente à necessidade de “equilíbrio entre os Poderes”, da qual originou o sistema de *checks and balances* entre os ingleses e norte-americanos.

Seguindo o entendimento mais correto, há de se pensar que cada Poder exerce predominantemente ou precipuamente uma dada função, e isso não exclui o exercício de outra de forma secundária, atípica. Isso por que essas funções não são incomunicáveis, e na maioria das vezes, dependem uma das outras. Dessa forma é possível se falar em uma separação de funções em detrimento da separação de poderes.

Além disso, é impossível dissociar a ideia de Governo da ideia de interação entre os três poderes. A Constituição de 1988 atribui a separação de poderes o *status* de clausula pétrea, conforme art. 60, § 4º, III. No entanto, a importância dessa garantia deve ser analisada juntamente com o art. 2º da CF, o qual define os poderes e os qualifica como independentes e harmônicos entre si. Portanto, o sistema de separação de poderes deve funcionar conforme o binômio da independência e harmonia.

No que concerne ao objeto de estudo do presente trabalho, parcela da doutrina contrária argumenta que o afastamento da norma inconstitucional no PAF fere o princípio da separação de poderes, uma vez que ao Executivo somente foi dada a função de executar as leis e não apreciar a sua inconstitucionalidade, exercendo uma “jurisdição” tal como foi atribuída ao Poder Judiciário.

Primeiramente, como visto, no seu sentido estrito, não se pode atribuir à decisão administrativa a característica da jurisdição, pois lhe falta o elemento da coisa julgada e por ser escolha do legislador brasileiro adotar o sistema de jurisdição *una*. No entanto, vale destacar que há uma parcela doutrinária, defendendo que através de uma interpretação constitucional pode-se admitir, em segundo plano, uma jurisdição administrativa como uma forma de resolução e pacificação de conflitos. Nesse aspecto, opina Carlos Fabricio

¹⁴⁶ MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 62

Griesbach¹⁴⁷, que a jurisdição se evidenciaria como uma função exercida pelo Estado para a solução de conflito de forma imparcial.

Em ambas as hipóteses de entendimento, não se configura nenhum tipo de afronta ao princípio da separação de poderes, pois a atual interpretação dada a este princípio não lhe atribui uma visão absoluta e engessada. Ao contrário, como já abordado, também defende Ricardo Chimenti, Fernando Capez, Marcio F. Elias Rosa e Marisa F. Santos¹⁴⁸, que não viola o art. 2º da CF, a prática de funções atípicas pelos poderes, nomeando essa situação de “interpenetração dos Poderes”.

Assim, na medida em que se busca uma maior harmonia entre os poderes visando o interesse do Estado, devendo todos cooperar para o fiel cumprimento da Constituição, torna-se impossível extrair da teoria da separação de poderes, um óbice à apreciação da constitucionalidade pelo órgão administrativo judicante.

4.2.3 A presunção de constitucionalidade das leis

O princípio da presunção de constitucionalidade das leis tem íntima ligação com o princípio da separação dos poderes, pois como afirma Luís Roberto Barroso¹⁴⁹, é uma autolimitação da atuação judicial e tem a sua atuação fundamentada na legitimidade democrática dos agentes públicos eleitos. Segundo Elival da Silva Ramos¹⁵⁰ o objetivo da presunção de constitucionalidade é fortalecer o Legislativo, prestigiando seus atos legiferantes, uma vez que, editados, estes se presumem válidos, até prova em contrário consistentemente produzida.

Sendo assim, a aplicação dos diplomas legais não se subordina a uma verificação prévia de constitucionalidade, razão pela qual ao aplicar uma lei não é necessário demonstrar a sua compatibilidade com a Carta Maior. Por outro lado, para deixar de aplicar uma lei por vício de inconstitucionalidade, este

¹⁴⁷ GRIESBACH. Carlos Fabricio. **A fiscalização concreta da constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, p. 103.

¹⁴⁸ CHIMENTI. Ricardo Cunha; CAPEZ. Fernando; ROSA. Marcio F. Elias; SANTOS. Marisa F. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

¹⁴⁹ BARROSO. Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 301.

¹⁵⁰ RAMOS. Elival da Silva. **A Inconstitucionalidade das Leis: Vício e Sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 205

deve ser comprovado e a decisão motivada, pois a inconstitucionalidade não se presume.

Ademais, a presunção de constitucionalidade das leis se perfectibiliza como uma garantia da segurança jurídica, pois como defende Marcelo Neves¹⁵¹, ela é fundamental para a manutenção da ordem normativa, na medida em que a sua ausência ocasionaria um grande caos, pois todos os indivíduos poderiam se rebelar contra as leis quando achassem que estas fossem incompatíveis com a Constituição. Dessa forma, define o autor, a presunção de constitucionalidade como uma regra de calibração indispensável à organização e ao funcionamento regular do sistema.

No entanto, há de se constatar que tal presunção não pode ser vista de maneira absoluta, pois é uma presunção *iures tantum*, que admite prova em contrário. A presunção de constitucionalidade é derrubada quando aquele que alega a inconstitucionalidade demonstra a existência de normas constitucionais em descompasso com o dispositivo impugnado.

Segundo Elival da Silva Ramos: “A alegação de inconstitucionalidade visa destruir a presumida imperatividade da norma legal, mediante o exame do ato legislativo no plano da validade, pressuposto de seu ingresso no plano da eficácia, paralisando-lhe a aplicação”. Vale frisar que não é o objetivo desse trabalho adentrar com profundidade na análise do princípio da presunção de constitucionalidade, a proposta é bem menos ambiciosa e busca analisar até que ponto este pode impedir que os órgãos julgadores deixem de aplicar uma lei inconstitucional.

Há quem defenda que o Poder Executivo, através do veto, pode se manifestar acerca da inconstitucionalidade da lei, e, ao não se pronunciar neste momento, estaria de acordo com a sua constitucionalidade, não lhe cabendo uma posterior indagação acerca desta, uma vez que a sanção da lei a torna presumidamente constitucional. No entanto, atenta Marialva de Castro C. Schlucking¹⁵² para o fato de que nem sempre a inconstitucionalidade se

¹⁵¹ NEVES. Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 146.

¹⁵² SCHLUCKING. Marialva de Castro C. O Devido Processo Legal e o Controle da Constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal. In JORDÃO. Eduardo Ferreira e DIDIER JR. Fredie Souza. (coords). **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. Salvador: Jus Podvim, 2007, p. 660.

manifesta no momento da sanção, razão pela qual não se deve negar a rejeição da aplicação da lei inconstitucional no PAF:

Em primeiro lugar, cabe registrar que o controle de constitucionalidade efetuado pelo Chefe do Poder Executivo no momento de opor o veto assemelha-se ao controle jurisdicional de controle concentrado: é um controle abstrato. De fato, ao sancionar uma lei, o Chefe do Executivo não tem como vislumbrar antecipadamente as inconstitucionalidades que, por ventura, surgirão quando da aplicação da mesma. Destarte, os aspectos de inconstitucionalidade da lei podem somente se apresentar diante do caso concreto, implicando em que seu exame possa ser efetuado, pelos agentes administrativos, quando da aplicação da lei, tal qual ocorre no controle jurisdicional difuso.

Dito isto, é importante considerar que no Estado Constitucional de Direito é dado aos três poderes a função de interpretar a Constituição, adere a esse entendimento Luís Roberto Barroso¹⁵³ ao afirmar que o Poder Judiciário não pode ser visto como único interprete da Lei Fundamental, embora lhe seja reservada a primazia de dar a palavra final. Nesse sentido, como se verá ao final deste capítulo, as autoridades administrativas para decidirem no caso concreto, devem necessariamente interpretar a lei, e dessa forma, estão interpretando a Constituição, pois caso não haja conformidade entre elas, a lei deve ter a sua aplicação afastada por força da supremacia constitucional.

Do mesmo modo fazem todos os julgadores na esfera judicial, e não estão imunes de terem interpretações diversas sobre um mesmo dispositivo, razão pela qual foi criada a Ação Declaratória de Constitucionalidade para certificar a conformidade da lei com as normas constitucionais pacificando o entendimento acerca da constitucionalidade daquela.

É inegável a possibilidade da existência de interpretações diferentes sobre o mesmo dispositivo legal também no âmbito do processo administrativo legal, no entanto, como será sugerido adiante, faz-se necessária a criação de mecanismos que permitam a absoluta presunção de constitucionalidade das leis através do controle concentrado de constitucionalidade. Dessa forma, propõe-se que, através da comunicação entre a instância superior administrativa e o chefe do Executivo, este provoque o Supremo Tribunal Federal, por meio de ação direta, deflagrando o controle abstrato de

¹⁵³ BARROSO. Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 301.

constitucionalidade em face do órgão responsável pela palavra final acerca desta.

Sobre a ausência de fundamentos que justifiquem a aplicação da lei inconstitucional em razão da sua presunção de constitucionalidade sustenta Rui Medeiros¹⁵⁴ o seguinte entendimento:

Ora, atendendo a que a impossibilidade de as autoridades administrativas elidirem a presunção de constitucionalidade conduziria à prevalência, ao menos provisória, da lei ordinária sobre a lei constitucional, visto que dever aplicar a lei inconstitucional não significa outra coisa que não seja dever de violar à Constituição, não se vislumbra fundamento para excluir um poder administrativo de fiscalização da constitucionalidade das leis com base na referida presunção. A presunção de constitucionalidade das leis não constitui, portanto, uma presunção *iuris et de iure*.

Sendo assim, conclui-se que a presunção de constitucionalidade é um princípio de grande valia no ordenamento jurídico, posto que é resultado da hegemonia da vontade popular expressa pelo Poder Legislativo e responsável por dar maior segurança jurídica ao sistema normativo. No entanto, este princípio não pode ir de encontro com a supremacia constitucional, razão pela qual não pode o julgador administrativo priorizar a aplicação da lei inconstitucional em detrimento das normas constitucionais, por que estão a elas subordinados antes do Poder Legislativo.

4.2.4 A (in) observância do Princípio da Legalidade

Como visto acima, a lei adquire um *status* mais elevado em relação às demais normas infraconstitucionais quando dotada da presunção de constitucionalidade. Dessa forma, a lei presumidamente constitucional torna-se obrigatória, devendo a Administração respeitá-la em razão do princípio da legalidade. Assim, o princípio da legalidade, de acordo com Hely Lopes¹⁵⁵, significa que o agente público está, em toda a sua atividade funcional, subordinado aos mandamentos da lei e às exigências do interesse público, não podendo deles se afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. Não se

¹⁵⁴ MEDEIROS. Rui. **A decisão de inconstitucionalidade**: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 1999, p. 227-228.

¹⁵⁵ MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p.89

pretende, neste trabalho, aprofundar no estudo da legalidade, a proposta se restringe a analisar se o descumprimento de lei inconstitucional se configura como uma afronta a este princípio.

A lei inconstitucional, conforme o entendimento que se tem da sua natureza ou da sanção a que lhe é dada, pode não ser contemplada pela presunção de constitucionalidade, e conseqüentemente, não vincular a Administração através do princípio da legalidade. Pode-se dizer que há duas grandes teorias que pretendem atribuir uma natureza para a norma eivada de inconstitucionalidade, são elas a teoria da nulidade e a da anulabilidade.

Segundo explica Luciano Elias Reis¹⁵⁶ a teoria da nulidade, típica do sistema norte-americano, tendo como base o caso *Marbury vs Madison*, anuncia que o ato com vício de inconstitucionalidade é nulo, ineficaz, irritado e nele não se encontra qualquer valor normativo ou vinculante. Sendo assim, a rigor, a decisão será declaratória e produzirá, em regra, efeitos *ex tunc*.

Por outro lado, informa o autor¹⁵⁷ que no sistema austríaco, prevalece o entendimento Kelseniano de que o ato normativo inconstitucional irá irradiar efeitos jurídicos, frisem-se, válidos, até que por meio de uma decisão constitutiva seja a norma anulada e extinta. Ao reconhecer a ineficácia, a decisão estabelecerá se esta terá início imediato ou no futuro, havendo a possibilidade, a depender do caso concreto, de haver ou não efeitos retroativos.

De acordo com a doutrina majoritária¹⁵⁸, o sistema normativo brasileiro adotou a teoria da nulidade no controle jurisdicional de constitucionalidade, punindo a norma inconstitucional com a sanção máxima existente no Direito Positivo. Há, neste ponto, uma equiparação entre nulidade e inconstitucionalidade. Nessa concepção, o ato normativo inconstitucional sofre do vício formal ou material

¹⁵⁶ REIS. Luciano Elias. A modulação ou limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. **A & C Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. Ano 3, n. 11, jan/mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p.178.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p.180.

¹⁵⁸ A título exemplificativo: RAMOS. Elival da Silva. **A Inconstitucionalidade das Leis: Vício e Sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994, p.112- 120. SILVA. José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 50 *et seq.* MENDES. Gilmar Ferreira; BRANCO. Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1398. BUZAID. Alfredo. **Da ação direta de inconstitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1958, p. 130-132.

desde o seu nascimento, e, por tal motivo, não deve irradiar efeitos por não ser detentor de força vinculante. Esse foi o entendimento adotado pelo STF na referida decisão:

Atos constitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em consequência, de qualquer carga de eficácia jurídica. A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do poder público, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe – ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos – possibilidade de invocação de qualquer direito.¹⁵⁹

Seguindo e confirmando a tese da maior parte da doutrina, se posicionam Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁶⁰:

O dogma da nulidade da lei inconstitucional pertence à tradição do Direito brasileiro. A teoria da nulidade tem sido sustentada por praticamente todos os nossos importantes constitucionalistas. Fundada na antiga doutrina americana, segundo a qual “the unconstitutional statute is not law at all”, significativa parcela da doutrina posicionou-se em favor da equiparação entre inconstitucionalidade e nulidade. [...] Assim, julgada procedente a ADI ou improcedente a ADC, ter-se-á uma declaração de nulidade da lei inconstitucional.

Partindo-se dessa premissa, defende Elival Ramos¹⁶¹ que nas Constituições que estabelecem a nulidade para as leis que a violem, não se pode recusar a competência do Poder Executivo para negar cumprimento à lei inconstitucional. Isso por que se a lei inconstitucional é nula de pleno direito e destituída de toda e qualquer eficácia deste o nascimento, o que o Poder Executivo faz é tão somente reconhecer essa situação. Dessa forma, defende que a lei inconstitucional teria apenas uma validade aparente, uma vez que, sendo reconhecido vício da inconstitucionalidade, seus efeitos seriam revogados *ab initio*.

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADC nº 652**. Requerente: Procurador Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Maranhão e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 02 abr. 1993. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266472>> Acesso em: 02 nov. 2012.

¹⁶⁰ MENDES. Gilmar Ferreira; BRANCO. Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1398.

¹⁶¹ RAMOS. Elival da Silva. **A Inconstitucionalidade das Leis: Vício e Sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994, p.89

Segundo Carlos Alberto Lúcio Bittencourt¹⁶² a inobservância dos preceitos constitucionais na feitura de leis determina a inconstitucionalidade, e, conseqüentemente, a inexistência da lei inconstitucional ao afirmar que “a lei, no caso, não é nula ou ineficaz, mas simplesmente, inexistente como lei”.

Vale frisar que a teoria da nulidade absoluta tem sofrido mitigações no ordenamento jurídico pátrio, sobretudo com o advento da Lei 9.868/1999¹⁶³, que em seu art. 27, permitiu que o STF, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, restrinja os efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade. Nesse sentido, pode-se estabelecer que sua eficácia apenas se inicie com o trânsito em julgado ou um momento posterior a ser fixado¹⁶⁴.

Há de se ponderar, entretanto, que a decisão de modulação de efeitos deverá ser dignamente fundamentada para que o reconhecimento dos efeitos da norma inconstitucional não implique na ineficácia parcial da Constituição, no momento que estes efeitos incidiram. Por tal razão, não se pode afastar a adoção da teoria da nulidade pelo ordenamento jurídico pátrio, devendo-se considerar apenas a sua relatividade. Dessa forma, pode-se concluir pela pertinência do entendimento de que se a declaração de inconstitucionalidade de uma lei irá retroagir seus efeitos até o início da sua vigência, o seu descumprimento não ocasiona violação ao princípio da legalidade.

4.1.5 O princípio da juridicidade

Preliminarmente ao estudo do princípio da juridicidade, faz-se necessário a análise da concepção histórica do princípio da legalidade. Odete Medauar¹⁶⁵, aponta para a origem na vinculação ao princípio da separação de poderes,

¹⁶² BITTENCOURT. Carlos Alberto Lúcio. **O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis**. Atualizado por José Aguiar Dias. Brasília: Ministério da Justiça, 1997, p. 133

¹⁶³ BRASIL. **Lei 9.868**, de 10 de novembro de 1999, dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm> Acesso em: 04 nov. 2012.

¹⁶⁴ Ver Recurso Especial nº 560626/RS, Pleno, Publicado em 15 dez. 2008. Rel. Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=567931>> Acesso em: 04 nov. 2012.

¹⁶⁵ MEDAUR. Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 135

uma vez que havia a supremacia do Poder Legislativo em detrimento do Executivo, como forma de se impedir práticas absolutistas. Por tal motivo, as leis detinham supremacia em relação aos atos normativos administrativos.

No entanto, gerou-se uma crise da ideia genérica de legalidade. Dentre os motivos destacados pela autora, está o seu desvirtuamento para o legalismo ou legalidade formal, tendo em vista que a sacralização da legalidade tornavam as leis justas apenas por serem leis, independentemente do seu conteúdo. Além disso, soma-se o fato de que o Executivo passou a ter ampla função normativa (autor de projetos de leis e legislador por delegação ou direto, como no caso de medidas provisórias), enquanto a lei votada pelo Legislativo deixou de expressar a vontade geral para ser a vontade de maiorias parlamentares, sendo a maior parte controlada pelo Executivo.

Como consequência de tais transformações, conclui Odete Medaur¹⁶⁶:

Ante tal contexto, buscou-se assentar o princípio da legalidade em bases valorativas, sujeitando as atividades da Administração não somente à lei votada pelo Legislativo, mas também aos preceitos fundamentais que norteiam todo o ordenamento. A Constituição de 1988 determina que todos os entes e órgãos da Administração obedeçam ao princípio da legalidade (*Caput* do art. 37); a compreensão desse princípio deve abranger a observância da lei formal, votada pelo Legislativo, e também dos preceitos decorrentes de um Estado Democrático de Direito, que é o modo de ser do Estado brasileiro, conforme reza o art. 1º, *caput* da Constituição; e ainda, deve incluir observância dos demais fundamentos e princípios de base constitucional.

A Constituição de 1988 foi responsável por dar uma concepção mais ampla ao princípio da legalidade, submetendo o Estado não apenas à lei em sentido puramente formal, mas ao Direito como um todo, inclusive e especialmente aos valores e princípios constitucionais. Dessa forma, prega-se que o princípio da legalidade evoluiu para o princípio da juridicidade. Além disso, a lei nº 9.784/99, já mencionada no capítulo anterior, prevê no art. 2º, inciso I do parágrafo único a atuação da Administração no processo administrativo conforme a Lei e o Direito, sendo uma flagrante manifestação do princípio da juridicidade.

A lógica do argumento se encontra na supremacia da Constituição, tendo em vista o descompasso de cumprir uma lei inconstitucional atendendo ao princípio da legalidade e descumprir a Constituição, sendo esta o fundamento de

¹⁶⁶ MEDAUR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 136.

validade de todas as leis. Nesse sentido assevera Marilene Talarico Martins Rodrigues¹⁶⁷: “Para atender ao princípio da legalidade não é suficiente a existência da lei, mas é necessário que a lei esteja em conformidade com as normas constitucionais que integram o ordenamento jurídico”.

Tal entendimento não foi desprezado por Marçal Justen Filho¹⁶⁸:

É que a legalidade se afirma como constitucionalidade, acima de tudo. O agente administrativo apenas pode fazer aquilo que está previsto na lei – entendida a expressão em termos abrangentes para abarcar, inclusive e especialmente a Constituição. (...) Se a lei infraconstitucional contiver comando incompatível com a Constituição, o princípio da legalidade imporá a prevalência da norma superior. O Executivo, antes de estar subordinado ao Legislativo, sujeita-se à Constituição.

A questão sobre o âmbito de abrangência do princípio da legalidade se torna ainda mais importante na medida em que se discute a conduta do órgão julgador administrativo ao invocar o referido princípio para se eximir de analisar a arguição de inconstitucionalidade feita pelo contribuinte em sua defesa¹⁶⁹. No caso da aplicação pela Administração judicante da lei inconstitucional, pode ser verificado um ato legal¹⁷⁰, na medida em que atende a uma leitura literal da lei, embora sem nenhum respaldo constitucional.

¹⁶⁷ RODRIGUES. Marilene Talarico Martins. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 331.

¹⁶⁸ JUSTEN FILHO. Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 25, outubro de 1997, p. 71

¹⁶⁹ A jurisprudência do CARF é farta neste sentido, podendo-se destacar, como exemplo, os acórdãos de 2012: 2201-001.821; 3202-000.577; 3202-000.576; 3202-000.575; 2201-001.821; 2402-003.100; 3302-001.774; 3302-001.775; 3102-001.506; 2402-002.864; 2402-002.863; 2402-002.865; 2402-002.844; 1402-001.050; 3402-001.685; 3402-001.684; 3402-001.683.

¹⁷⁰ Como já visto, a Lei 11.941/09 alterou o Decreto 70.235/72, alterando o art. 26-A impede o órgão julgador administrativo de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto nas hipóteses trazidas pelos incisos I e II. Semelhante redação foi dada ao regimento interno do CARF em seu artigo 62. Como pode ser observado:

Art. 62. *Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou
(...)

O apego à legalidade estrita é claramente verificado no julgamento do recurso nº 127958, feito na Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em 20 mar. 2002, merecendo ser transcrita a ementa do acórdão:

TAXA DE JUROS SELIC - APLICABILIDADE - IMCOMPETÊNCIA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO PARA ANALISAR PONDERAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. A atividade de julgamento exercida pelos órgãos de julgamento da administração pública federal restringem-se à verificação da conformidade do lançamento com a legislação pertinente à matéria capitulada pelo Auto de Infração, sendo intangível qualquer consideração quanto à constitucionalidade de leis, matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário. Uma vez que a Lei n.º 9.065/95 prevê a aplicação da taxa de juros SELIC, não há que se falar em sua inaplicabilidade quanto às atuações tributárias. Recurso conhecido e desprovido.¹⁷¹

Também nesta tese filia-se Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁷² ao afirmar que: “o juízo que o Executivo faz a respeito de uma lei é irrelevante para fins de sua aplicação”, defendendo que é função do Executivo apenas cumprir a lei, sendo incompetente para afastar a aplicação de lei inconstitucional no âmbito do PAF. No entanto, resta demonstrar que amparado na ideia de que a Constituição ocupa a posição central do ordenamento, que por hora já foi ocupada pela lei formal, tem-se que é possível uma atuação da Administração *contra legem*, ancorada diretamente na Constituição. É como sustenta Gustavo Binenbojm¹⁷³:

O agir administrativo pode encontrar espeque e limite diretamente em regras ou princípios constitucionais, dos quais decorrerão, sem necessidade de mediação do legislador, ações ou omissões da Administração. Em outros casos, a lei será o fundamento básico do ato administrativo, mas outros princípios básicos, atuando em juízos de ponderação com a legalidade, poderão validar condutas para além ou mesmo contra a disposição legal.

Feitas essas colocações, é possível considerar que as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa, expressamente aplicáveis no processo administrativo, legitimam o julgador administrativo a atuar conforme o princípio da juridicidade, superando o princípio da legalidade estrita (que continua sendo

¹⁷¹ BRASIL. CARF. **Recurso nº 127958**. Processo nº 13884.002277/00-85. Rel. Victor Luís de Salles Freire. Data da sessão: 20 mar. 2002. Data da Publicação: 30 abr. 2002 Disponível em: <
<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 26 abr. 2013

¹⁷² MELLO. Celso Antônio Bandeira de. O controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, v. 75, p. 15.

¹⁷³ BINENBOJM. Gustavo. **Uma Teoria de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 70-71.

aplicado na administração ativa). Dessa forma, o órgão julgador não estaria limitado a uma análise literal da legislação infraconstitucional, num cumprimento cego e dissociado dos preceitos constitucionais, mas teria liberdade para adentrar em todo o ordenamento jurídico, decidindo a questão, sobretudo, sob o aspecto do Direito.

4.2.5 Os limites da Autotutela

Outro argumento frequentemente utilizado para impedir a apreciação da inconstitucionalidade de lei pelo órgão julgador administrativo é que, no exercício da autotutela, a Administração está restrita a rever seus próprios atos, não lhe cabendo se pronunciar sobre atos emanados por outros poderes.

Trata-se de um poder-dever concedido à Administração de anular seus atos ilegais e revogar os inconvenientes ou inoportunos, independentemente de qualquer manifestação do Poder Judiciário. Segundo Maria Sylvia Zanela Di Pietro¹⁷⁴: “é uma decorrência do princípio da legalidade; se a Administração Pública está sujeita à lei, cabe-lhe evidentemente, o controle da legalidade”.

Perante o Poder Judiciário, tal poder já foi consolidado, inclusive com a edição das seguintes súmulas:

Súmula nº 346: A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula nº 473: A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Ao questionar a legitimidade da Administração para controlar leis ou atos normativos provenientes do Poder Legislativo, se pronuncia Hugo de Brito Machado Segundo¹⁷⁵:

Ao considerar inválido um ato administrativo contrário à lei, a Administração está exercendo a autotutela, ainda que esse ato se funde em Decreto, Portaria, Instrução Normativa, ou qualquer outra norma infralegal. Isso porque, caso a ilegalidade esteja presente no Decreto, Portaria ou na Instrução Normativa, a própria Administração

¹⁷⁴ DI PIETRO. Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2013, p.70

¹⁷⁵ MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade da Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº98, p. 97..

que editou tais normas pode – no âmbito da autotutela, através dos órgãos competentes para tanto – considera-las inválidas. Estará, em qualquer caso, revendo atos por ela própria emitidos, anulando-os, reformando-os, etc. o mesmo ocorre quando o ato administrativo impugnado conquanto aparentemente fundado em normas cuja validade não se discute, malfez diretamente a Constituição (exemplo do fiscal que invade domicílio). Entretanto quando a Administração, para considerar inválido o ato administrativo impugnado (um lançamento de cofins, por exemplo) tiver de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, já não será mais autotutela que se estará cogitando, mas sim o controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder. Nesse caso, insista-se, a Administração não estará revendo simplesmente um ato seu, mas julgando a validade de um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento no princípio da legalidade, nem muito menos no exercício da autotutela administrativa que dele decorre. Assim, se o processo administrativo existe para instrumentalizar o exercício da autotutela, e essa não autoriza julgamentos sobre atos praticados por outros poderes, não é possível à autoridade administrativa de julgamento declarar a inconstitucionalidade de uma lei.

Para afastar tal tese, é oportuno o entendimento de Alberto Xavier¹⁷⁶ de que o primeiro erro na argumentação de Hugo de Brito Machado Segundo está na ausência de distinção dos casos em que há o autocontrole por iniciativa da própria Administração e o autocontrole provocado a instância do particular.

Prossegue o autor afirmando que o autocontrole por iniciativa da Administração sucede da sua função estritamente objetiva que visa garantir a legalidade, razão pela qual a revogação deve se limitar em verificar a conformidade dos atos administrativos com a lei ordinária “visto que nenhuma disposição constitucional impõe o exame da questão prévia da parametricidade da lei ordinária em relação à lei constitucional”.

Tratamento diverso deve ser dado ao autocontrole por iniciativa dos particulares pois “agora não está apenas em causa uma defesa da legalidade objetiva, mas uma função eminentemente subjetiva de proteção dos direitos subjetivos e interesse legítimo dos particulares¹⁷⁷”.

A propósito, ao se investir da sua função judicante, a finalidade da Administração deixa de ser a de revisar seus próprios atos para, com fundamento no princípio da juridicidade, fazer aplicar todo o direito, concretizando o contraditório e a ampla defesa.

¹⁷⁶ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 94.

¹⁷⁷ *Ibidem*, p. 95.

Outro equívoco apontado por Alberto Xavier é o de que o autor parte da premissa de que a apreciação da constitucionalidade seria um julgamento de atos normativos emanados do Poder Legislativo, portanto, de outro Poder, fato que não se configura autotutela. No entanto, há de se esclarecer que o exame da constitucionalidade será questão prejudicial para a declaração de nulidade do ato administrativo, concluindo Xavier¹⁷⁸ que “na declaração incidental de inconstitucionalidade não se julga a lei como “ato” de outro Poder, mas aprecia-se a lei enquanto “fonte de direito”, entre outras, na relatividade da sua posição hierárquica”.

Sendo assim, compreende-se que a apreciação da inconstitucionalidade no PAF decorre do dever do órgão julgador decidir não somente conforme a lei, mas conforme o Direito, como bem estabelecido no art. 2º, inciso I do parágrafo único da Lei nº 9.784/99.

4.2.6 A impossibilidade de a Fazenda Pública ir a juízo

Como visto, o contribuinte ao ter o seu direito negado na via administrativa, pode requerer a reapreciação da questão no Poder Judiciário, por força no princípio da inafastabilidade da jurisdição, expressamente elencado no inciso XXXV do art. 5º da CF. Questão tormentosa na doutrina é a extensão dessa garantia à Fazenda Pública. O tema foi discutido no XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário e dividiu opiniões¹⁷⁹, sendo que prevaleceu o entendimento contrário.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p. 96.

¹⁷⁹ **Na ocasião os que se manifestaram a favor:** Helenilson Cunha Pontes, Francisco de Assis Alves, José Augusto Delgado, Antônio José da Costa, Yoshiaki Ichihara, Moises Akselrad, Vinicius T. Campanile. **Os que opinaram contra:** Marilene Talarico Martins Rodrigues, José Eduardo Soares de Melo, Ives Gandra da Silva Martins, Valdir de Oliveira Rocha, Edison Carlos Fernandes, Vittorio Cassone, Francisco de Assis Praxedes, Marcello Martins Motta Filho, Luiz Antônio Caldeira Miretti, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Marco Aurélio Greco, Diva Malerbi, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Ricardo Lobo Torres, Sacha Calmon Navarro Coelho, Ricardo Maris de Oliveira, Maria Teresa de Cácomo Lobo, Plínio José Marafon, Antônio Manoel Gonçalves.

Ao se filiar a doutrina majoritária, Valdir de Oliveira Rocha¹⁸⁰ defende que: “admitir que a Fazenda Pública se valha do Poder Judiciário para obter a anulação de decisão administrativa “a ela contrária” é ignorar a natureza jurídica do processo administrativo, que é validador do ato administrativo questionado pelo contribuinte”.

De fato, não se pode afastar o entendimento que a administração judicante integra a própria Administração Pública, sendo “parte do mesmo corpo” e por tal razão, não seria compreensível que ela se voltasse contra si própria.

Neste sentido, sustenta Hugo de Brito Machado¹⁸¹ que: “o órgão de julgamento administrativo integra a Administração Pública. Admitir que esta ingresse em juízo para pedir a desconstituição de atos seus levaria a admitir a inutilidade do princípio o qual a Fazenda Pública está autorizada a desfazer seus próprios atos, quando ilegais”.

Ainda neste ponto, esclarece Plínio José Marafon¹⁸² que não cabe ao Judiciário restaurar um lançamento que o próprio credor, diga-se a Fazenda Pública, reputou ilegal, cancelando-o. Entre os melhores posicionamentos, está o José Eduardo Soares de Melo¹⁸³ ao afirmar: “a ação judicial representaria a falência do processo administrativo que passaria a constituir uma mera fantasia de garantia constitucional do contribuinte, na medida em que, por razões de mera conveniência financeira, a Fazenda viria a ignorá-lo se e quando entendesse oportuno”.

Assim, o processo administrativo fiscal, apesar de ser uma garantia a favor do contribuinte, não lhe traria nenhum benefício, uma vez que mesmo saindo vitorioso, teria que se defender novamente em um processo judicial. É esclarecedora a posição de Giovana Mazzucco¹⁸⁴:

¹⁸⁰ ROCHA. Valdir de Oliveira. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 256

¹⁸¹ MACHADO. Hugo de Brito. . In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 154.

¹⁸² MARAFON. Plínio José. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 281.

¹⁸³ DE MELO. José Eduardo Soares. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 306.

¹⁸⁴ MAZZUCCO. Giovana Ribas. **Controle de Constitucionalidade no Processo Administrativo Tributário**. 2006. Dissertação (Mestre em Direito) Disponível em:

Entende-se que a garantia do inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal é restrita à salvaguarda do cidadão, contra eventuais arbitrariedades do Estado, não devendo ser reconhecida à Administração, sob o argumento de uma isonomia que efetivamente não corresponde à realidade. Ademais, somem-se a isso razões de segurança jurídica e de justificativa de existência, propriamente, da instância administrativa. Afinal, se não há exigibilidade de esgotamento desta via, o que justificaria para o contribuinte, valer-se da mesma, se isso não pudesse lhe representar ao menos a garantia de que a Administração não se voltaria contra ele, novamente, em juízo?

Dito isto, pode-se afirmar que a Fazenda Pública não assiste ao mesmo direito dado ao contribuinte de ir a juízo rediscutir a decisão proferida em um processo administrativo, pois seria um *venire contra factum proprium*¹⁸⁵, uma vez que esta se voltaria contra uma decisão proferida por um órgão integrante da própria Administração Pública. Além disso por que se estaria retirando do PAF o seu real sentido de garantia em favor do contribuinte. Dessa forma, ocorre uma preclusão administrativa ou uma “coisa julgada administrativa”, sendo definitiva a decisão que em favor do contribuinte, sendo capaz de extinguir o crédito tributário nos termos do art. 156, inciso IX do Código Tributário Nacional¹⁸⁶.

Ocorre que, entendimento contrário, vem sido invocado, até mesmo pela doutrina que aceita a apreciação de constitucionalidade no PAF, perfazendo-se como uma condição para que esta ocorra. Nesta vereda, está o entendimento de Walter Alexandre Bussamara¹⁸⁷, ao defender que a decisão administrativa que afasta a aplicação de uma lei inconstitucional está condicionada à revisão do Poder Judiciário, sob pena de violação da isonomia.

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7473/000545879.pdf?sequence=1>> acesso em 04 mai. 2013, p. 87.

¹⁸⁵ A título de esclarecimento: “A vedação de comportamento contraditório obsta que alguém possa contradizer o seu próprio comportamento, após ter produzido, em outra pessoa, uma determinada expectativa. É, pois, a proibição da inesperada mudança de comportamento (vedação de incoerência), contradizendo uma conduta anterior adotada pela mesma pessoa, frustrando a expectativa de terceiros. Enfim, é a consagração de que ninguém pode se opor a fato a que ele próprio deu causa. FARIAS. Cristiano Chaves de. ROSENVALD. Nelson. **A aplicação do abuso do direito nas relações de família: o *venire contra factum proprium* e a *supressio/surrectio***. Leituras Complementares de Direito Civil. Salvador, Juspodivm, 2010, p. 197.

¹⁸⁶ Art. 156. *Extinguem o crédito tributário:*

(...)

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

¹⁸⁷ BUSSAMARA. Walter Alexandre. Da possibilidade do Controle de Constitucionalidade de lei ou ato normativo, em matéria tributária, pelos órgãos julgadores administrativos. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Ano 9, nº 35. São Paulo, abr./jun 2001, p. 177.

Todavia, não há o que se falar em ausência de isonomia pelo simples fato de a Administração Fazendária ter prerrogativas que a colocam em uma condição de superioridade. Prova disso, é o condão que esta tem de elaborar um título executivo extrajudicial sem sequer ter a aceitação do sujeito passivo¹⁸⁸.

Malgrado a repetição desse posicionamento acerca da suposta ausência de isonomia, há de se considerar mais valioso o argumento de que, caso a questão constitucional seja apreciada no PAF e seja a favor do contribuinte, este não terá interesse de agir na propositura da demanda judicial, por outro lado, à Fazenda, como visto, não é dado este direito. Sendo assim, a matéria constitucional, não seria analisada pelo Supremo Tribunal Federal a quem detém a competência para proferir a palavra final. Em suma, este é o entendimento de Hugo de Brito Machado¹⁸⁹:

É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle de constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema jurídico não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior. (...) Poder-se-ia sustentar, *de lege ferenda*, a solução de permitir o ingresso da Administração em Juízo, para suscitar a invalidade de suas próprias decisões. Com isto estaria removido o obstáculo por nós apontado.

Em posicionamento contrário, rebate Alberto Xavier¹⁹⁰ a questão da seguinte forma:

Com efeito, o argumento só seria verdadeiro se os órgãos judicantes da Administração tivessem uma “competência de rejeição”, isto é, fossem dotados do poder de declarar a inconstitucionalidade das leis com efeitos constitutivos e *erga omnes*. Não é porém, assim. A mera desaplicação da lei ordinária como fundamento da declaração de nulidade do ato administrativo tributário, por vício de inconstitucionalidade indireta, deixa tal lei vigente, incólume e intocada. Acresce que o argumento prova demais, pois os riscos da definitividade das decisões proferidas e processo administrativo desfavoráveis à Administração ativa não são privativos de apreciação de inconstitucionalidade das leis, mas atingem por igual os casos de errada interpretação e aplicação de lei ordinária. Tais riscos são

¹⁸⁸ Sobre a questão, recomenda-se a leitura de: BRIGAGÃO. Gustavo. **Fazenda tem vantagem no contencioso administrativo**. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2012-fev-22/consultor-tributario-fazenda-vantagem-contencioso-administrativo>>. Acesso em: 07 mai. 2013

¹⁸⁹ MACHADO. Hugo de Brito. . In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 151-152.

¹⁹⁰ XAVIER. Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 84.

inerentes à própria essência do processo administrativo, que não se concebe sem um efeito de coisa julgada formal.

Sendo assim, vale frisar, o órgão julgador administrativo não detém a competência para decidir definitivamente acerca da constitucionalidade da lei, expulsando-a do ordenamento. Tal poder apenas foi conferido ao STF na guarda da Constituição Federal e aos Tribunais dos Estados no que concerne às Constituições Estaduais, através do controle concentrado de constitucionalidade.

No entanto, cabe ao órgão julgador administrativo prezar pela supremacia da Constituição, e, dessa forma, recusar a aplicação de leis que sejam incompatíveis com o Texto Maior. Todavia, como se verá a frente, deve-se buscar a criação de meios que permitam, através desta postura da Administração judicante, que o STF, devidamente provocado pelo Chefe do Executivo, resolva a questão definitivamente e pacifique o entendimento no âmbito de toda a Administração.

4.2.7 A recusa da aplicação e a legitimidade para propositura de Adin

Equivocadamente, tem-se relacionado à discussão sobre o descumprimento de lei inconstitucional pelo Chefe do Executivo com a possibilidade em que se encontra o órgão julgador administrativo ao se deparar com uma norma inconstitucional no julgamento do PAF de afastá-la naquele caso concreto¹⁹¹. Por tal motivo, torna-se oportuno o exame da questão para que, ao final, se proceda às distinções necessárias.

Até o advento da nova ordem constitucional de 1988, era amplamente admitida a recusa do Chefe do Executivo à aplicação de lei tida como inconstitucional¹⁹²,

¹⁹¹ Neste sentido afirma Celso Antônio Bandeira de Mello: “Se o executivo pode descumprir lei inconstitucional, os tribunais administrativos, que são tribunais integrantes do Poder Executivo, podem fulminar condutas por inconstitucionais, controlar a constitucionalidade delas. Se inversamente considerar-se que não cabe ao Executivo descumprir lei inconstitucional, penso eu que a consequência é que os tribunais administrativos não poderão descumprir leis inconstitucionais ou considerar inconstitucionais determinadas leis”. MELLO. Celso Antônio Bandeira de. O controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, v. 75, p.13.

¹⁹² Nessa situação, não se contempla as hipóteses em que já houve declaração de inconstitucionalidade em controle concentrado, nem em controle difuso quando houver suspensão por resolução do Senado ou na hipótese do art. 77 da lei nº 9.430/96, no caso de

bem como a determinação para que de igual modo procedesse os seus subordinados, alcançando o âmbito de toda Administração. A doutrina apontava para a ausência de meios satisfatórios que permitissem à Administração a guarda da Constituição, não devendo esta obrigar-se a cumprir uma lei e descumprir a Carta Maior.

De fato, o não cumprimento da lei incompatível com a Constituição era o único recurso de que dispunha o Executivo para efetivar a supremacia desta. A jurisprudência do STF também era nesse sentido, como se pode observar no julgamento da Representação nº 980/SP¹⁹³, em que foi relator o Min. Moreira Alves, quando se entendeu que era constitucional o decreto do Chefe do Poder Executivo que determina aos órgãos a eles subordinados que se abstivessem de aplicar o diploma legislativo eivado por vício de iniciativa.

A votação não foi unânime, porém, a premissa de que não cabe ao Poder Executivo cumprir lei inconstitucional não foi refutada em nenhum dos dois votos vencidos. Até então esta tese era pacífica ou amplamente majoritária. Todavia, após a vigência da Constituição de 1988, houve o fim do monopólio do Procurador-Geral da República para deflagrar o controle abstrato.

A partir desse momento, o Chefe do Executivo Estadual e Federal¹⁹⁴ passou a fazer parte do amplo rol de legitimados para a propositura da ADI e da ADC (após a EC 45/04), podendo inclusive postular uma medida cautelar, perante o STF, de suspensão imediata da eficácia da lei comprometida por inconstitucionalidade. Neste contexto, grande parte da doutrina¹⁹⁵ passou a divergir da tese anterior após questionar a permanência da legitimidade da Administração em abster-se de aplicar lei considerada inconstitucional, quando a questão já havia sido regulamentada pela Constituição atual.

créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

¹⁹³ Disponível em: < <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/697775/representacao-rp-980-sp-stf>> acesso 01 mai. 2013

¹⁹⁴ Impera observar que existe uma polêmica acerca da possibilidade de descumprimento de lei inconstitucional pelo Prefeito, uma vez que este não se encontra no rol de legitimados do art. 103 da CF e o STF não permite a extensão deste rol. Caso seja possível o descumprimento neste caso, o Chefe do Poder Executivo Municipal teria mais poderes do que aqueles dos Poderes Estadual e Federal. Em que pese a relevância da discussão, este trabalho se reserva a apreciar o Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal, e, portanto, a possibilidade do Presidente da República deixar de cumprir dispositivo inconstitucional.

¹⁹⁵ Exemplos de doutrinadores que são a favor do descumprimento: Miguel Reale, Ronaldo Poletti, Themístocles Brandão Cavalcanti, Miranda Lima, Federico Marques e Luís Roberto Barroso. Alguns doutrinadores que são contra: Gilmar Mendes, Alberto Xavier e Zeno Veloso.

Em verdade, não há mais razão para que o Executivo deixe de aplicar lei inconstitucional por iniciativa própria, pois já há mecanismos formais que permitam que se questione o diploma inconstitucional judicialmente, por meio do controle abstrato, pela qual será obtida uma decisão vinculante e *erga omnes*. A possibilidade de medida cautelar concedida pelo órgão responsável pela guarda precípua da Constituição para a suspensão da eficácia da lei impugnada, torna este entendimento ainda mais pertinente.

A questão foi abordada para que não houvesse dúvidas de que em situação claramente diversa se encontra o julgador administrativo no julgamento de um processo administrativo fiscal. É dessa forma que entende Alberto Xavier¹⁹⁶:

(...) o problema se coloca em termos totalmente distintos no que respeita à Administração ativa que, *sponte sua*, se recusa a aplicar uma lei com fundamento em inconstitucionalidade, e no que respeita aos órgãos judicantes da Administração, no exercício da função que lhes é cometida pelo art. 5º, LV da Constituição, ou seja, a de julgar litígios, a instância dos particulares, em termos de “contraditório e ampla defesa”. É precisamente esta cláusula da Constituição que abre as portas ao Poder Executivo para o “acesso direto à Constituição” a que faz jus enquanto órgão judicante de aplicação do direito, mas a que não faz jus enquanto Administração ativa executiva de leis.

Para que a Administração ativa possa invocar a inconstitucionalidade de lei, recusando-se a executá-la, deve obter a prévia declaração da mesma, em termos *erga omnes*, pelos mecanismos constitucionais adequados. Já, porém, a Administração judicante tem a legitimidade de invocar a referida constitucionalidade *ex vi* da cláusula do art. 5º da Constituição.

Como já esclarecido no capítulo anterior, apesar de pertencerem à Administração Pública, a Administração ativa se difere da Administração judicante em razão da primeira estar vinculada estritamente à lei e a segunda, não somente à lei, mas todo o Direito como bem estabelece o parágrafo único do art. 2º da Lei 9.784/99, fazendo cumprir as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa. Sendo assim, o julgador administrativo, provocado pelo contribuinte, acolhe a sua arguição de inconstitucionalidade de lei com efeitos *inter partes*, e após submeter a questão ao contraditório e ampla defesa, afasta a aplicação do referido diploma.

Ressalta-se que a lei continuará vigente, pois somente o Supremo Tribunal Federal tem a prerrogativa de retirar qualquer diploma legislativo do

¹⁹⁶ XAVIER, Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 82.

ordenamento jurídico, dando a última palavra acerca de questões constitucionais, razão pela qual não se discute que o julgador administrativo deve acatar as decisões proferidas pelo Supremo tanto por meio de controle concentrado como no difuso.

No entanto, a interpretação da Constituição, como já visto, é prerrogativa de todos os julgadores. Todavia, o reconhecimento da possibilidade de o órgão julgador administrativo afastar a norma, após interpretá-la como inconstitucional, requer mecanismos que permitam a comunicação da Administração judicante com a Administração ativa, mas precisamente com o Chefe do Executivo, com o fim de melhor cumprir a ordem constitucional.

4.2 A POSSIBILIDADE DE PROVOCAÇÃO DO CHEFE DO PODER EXECUTIVO

A Constituição Federal, em seu art. 102, § 2º, estabelece que a decisão em controle concentrado tem eficácia contra todos e efeito vinculante para toda a Administração Pública. Dessa forma, não se pode olvidar que o órgão julgador administrativo deve acatar a decisão em controle abstrato.

Por sua vez, como já abordado, o regimento interno do CARF prevê a vinculação das decisões definitivas do STF e STJ, proferidas em regime de repercussão geral e recursos repetitivos.

No entanto, na hipótese de ainda não haver nenhum posicionamento do STF sobre a questão constitucional impugnada no recurso voluntário, o órgão julgador teria como norte o direito positivo. Assim como afirmado por Giovana Mazzuco¹⁹⁷: “não havendo orientação prévia, que vinculasse os órgãos julgadores administrativos no sentido da interpretação proferida pelo Supremo Tribunal Federal, ter-se-ia a regra da livre apreciação da matéria, tomando como orientação o ordenamento jurídico”. Prossegue a autora apontando que, nessa hipótese, sem dúvidas haveriam divergências nas decisões das seções de julgamento do CARF, que levariam a possibilidade de recurso especial à

¹⁹⁷ MAZZUCCO. Giovana Ribas. **Controle de Constitucionalidade no Processo Administrativo Tributário**. 2006. Dissertação (Mestre em Direito) Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7473/000545879.pdf?sequence=1>> acesso em 04 mai. 2013, p. 94.

Câmara Superior de Recursos Fiscais, com intuito de uniformizar o entendimento no âmbito dos órgãos julgadores administrativos.

Neste ponto, está-se de acordo com a citada autora de que tendo a CSRF constatado a inconstitucionalidade ou a constitucionalidade da norma em apreciação, seria do interesse da Administração obter um pronunciamento junto ao STF, visando uma orientação uniforme quanto à aplicação do dispositivo legal, inclusive, no âmbito da Administração ativa. Da mesma forma se estaria diminuindo prejuízos incalculáveis a serem suportados pela Administração em face de futuras demandas judiciais, na medida em que houvesse julgados contrários ao entendimento adotado, até que a questão chegasse ao Supremo Tribunal Federal, com o risco, ainda, de esta Corte não corroborar o posicionamento do julgador administrativo. Neste sentido propõe a autora:

Assim, seria necessária a inclusão de mecanismos que possibilitassem à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por intermédio do Ministro do Estado, a provocação do Chefe do Executivo, para que este propusesse a correspondente ação direta de inconstitucionalidade, ou mesmo ação direta de constitucionalidade, quando fosse o caso de pacificar o entendimento em favor da lei, dando-lhe presunção absoluta de constitucionalidade.

Em suma o que se busca é a atuação inclusiva dos Poderes Executivo e Judiciário na defesa da Constituição. Nesse sentido, entende-se que tal solução além de prestigiar a supremacia constitucional e os princípios do contraditório e da ampla defesa no PAF, também contribuirá com maior segurança jurídica, uma vez que se teria a certeza acerca da aplicação ou não da lei. Ademais, tal solução trará benefícios econômicos, na medida em que a decisão em controle abstrato irá vincular todas as áreas da Administração e evitar maiores gastos com futuros processos judiciais.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho científico teve por objetivo discutir a possibilidade de apreciação da inconstitucionalidade no bojo de um processo administrativo fiscal quando for necessária para invalidação do lançamento tributário. Foi visto que o controle de constitucionalidade é responsável por manter a supremacia constitucional e no Brasil, há previsão de realização pelos três poderes. Todavia, o controle repressivo está quase restrito ao Poder Judiciário, restando aos demais a prevalência do controle preventivo.

Tratou-se do sistema de controle de constitucionalidade, focando na classificação entre o modelo difuso e concentrado. O primeiro como aquele exercido por qualquer juiz ou tribunal que ao julgar o caso concreto, se depara com a questão constitucional e a analisa preliminarmente, tendo esta decisão eficácia *inter partes*. No entanto, por resolução do Senado, esta poderá vir a ter efeitos *erga omnes*. O segundo, por sua vez, como aquele exclusivamente exercido pelos Tribunais Estaduais e pelo STF, a quem compete dar a palavra final acerca da constitucionalidade das normas. Por determinação constitucional, a decisão em controle concentrado vincula toda a Administração Pública.

Ainda na análise de questões constitucionais, abordou-se que a Carta Maior, optou por disciplinar minuciosamente o Sistema Tributário Nacional, mas não tratou expressamente da possibilidade da qual se refere este trabalho.

Constatou-se no decorrer desta monografia que em razão desta omissão constitucional, a doutrina diverge no entendimento acerca do tema. Entretanto, a maior parte dela defende que a apreciação da inconstitucionalidade no PAF decorre principalmente das garantias do contraditório e da ampla defesa, explicitamente estendidas pela Constituição ao processo administrativo. Em razão disso, tais garantias foram analisadas e constatou-se que o não conhecimento da arguição de inconstitucionalidade feita pelo sujeito passivo no recurso voluntário não atende aos mencionados princípios. Posto que há um dever de o órgão julgador administrativo se manifestar acerca de todos os argumentos trazidos pela parte, devendo, inclusive estes argumentos ter o poder de influenciar na decisão.

Ainda assim, a doutrina minoritária se manifesta contra a proposta invocando a afronta ao princípio da legalidade, da separação de poderes, da reserva jurisdicional, da presunção de constitucionalidade das leis além dos limites da autotutela.

Em relação ao processo administrativo fiscal, conceituou-se como um processo de acertamento da relação tributária, tendo o condão de solucionar o conflito na seara administrativa. Além disso, esclareceu-se que, se pautado nos princípios a ele inerentes, o PAF se configura como uma garantia do contribuinte contra possíveis arbitrariedades do Estado.

Feita a distinção entre processo e procedimento, verificou-se que o processo administrativo fiscal tem uma fase procedimental e outra processual. A etapa processual, foco deste trabalho, inicia-se com a impugnação do sujeito passivo ao ato administrativo de lançamento e resulta no julgamento da lide tributária pelo órgão julgador administrativo.

Em seguida foi visto que apesar de parcela doutrinária defender a existência de jurisdição no PAF, prevaleceu neste trabalho o entendimento de que a opção do Brasil em adotar a jurisdição una e a ausência da coisa julgada não permitem caracteriza-lo como um ato jurisdicional.

Para efeito de esclarecimento, foram destacadas as distinções entre a Administração Ativa e Judicante. Atribuiu-se a primeira a função de gestão do interesse público com a atividade vinculada à lei e a segunda, a função de recomposição das situações em que a ordem tenha sido lesada por ato da primeira em desconformidade com o Direito. Assim, defendeu-se que a Administração Judicante deve atuar não somente conforme a lei, mas ao Direito, como estabelece a Lei nº 9.784/99.

Prosseguiu-se no estudo do PAF apontado os aspectos procedimentais previstos na legislação aplicável, destacando o Decreto nº 70.235/72 e a Lei nº 9.784/99, sem excluir as normas regimentais internas. Dessa forma, foram examinados os órgãos responsáveis pelo julgamento, sendo em primeira instância as Delegacias da Receita Federal de Julgamento e nas instâncias superiores, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ademais, demonstrou-se que além da legislação mencionada, o CARF está vinculado às decisões definitivas do STF e STJ no regime de repercussão geral

e recursos repetitivos, após a edição de Portaria MF n. 586/2010 incluir em seu regimento interno norma neste sentido. Nota-se que tal dispositivo configura-se como um pequeno passo para a implantação da proposta, pois, o órgão administrativo citado deverá reconhecer a inconstitucionalidade de lei já apreciada pelo Supremo em controle difuso, situação não concebida antes de 2010. Nesta perspectiva, afirmou-se que o não acolhimento no PAF da jurisprudência pacífica dos tribunais superiores atenta contra os princípios da moralidade e eficiência, razão pela qual sequer seria necessária a edição de uma norma.

Adentrando a proposta, foi apontado que nada impede que o órgão julgador administrativo utilize a técnica da interpretação conforme à Constituição, quando não houver precedente do Supremo no âmbito da repercussão geral. Assim, a aplicação da lei seria possível caso pudesse ser extraído um sentido compatível com a Constituição, preservando a validade do diploma. Nota-se que a utilização da referida técnica representa um *minus* em relação ao descumprimento de lei inconstitucional.

Todavia, buscou-se ir além e defender neste trabalho que no caso de não ser possível o reconhecimento da inconstitucionalidade através da vinculação das decisões do Supremo e a aplicação da lei com a utilização da técnica da interpretação conforme, o CARF deve proceder à apreciação da inconstitucionalidade da norma.

Frisou-se que a legislação e a jurisprudência administrativa vão de encontro ao posicionamento defendido neste estudo, vedando a apreciação de questão constitucional sob o argumento de que fere a competência do Poder Judiciário. No entanto, asseverou-se que este detém o monopólio da primeira palavra apenas no controle concentrado, ao passo que no controle difuso, apenas lhe é garantida a última palavra.

Ponderou-se que não se está referindo a uma declaração de inconstitucionalidade, de competência apenas dos tribunais e STF, mas tão somente o afastamento da aplicação da norma e a invalidação do ato administrativo de julgamento. Além disso, esclareceu-se que tal posicionamento não fere o princípio da separação de poderes, tendo em vista que atualmente se prega uma divisão de funções em detrimento da separação de poderes, visto que nenhum deles exerce somente suas funções típicas.

A presunção de constitucionalidade das leis, por vezes invocada como um óbice à apreciação da inconstitucionalidade pela Administração Judicante, não pode ser vista de maneira absoluta, em que pese oferecer segurança jurídica. De modo que, ao ser acolhida a arguição de inconstitucionalidade, tal presunção poderá ser afastada, levando em consideração a supremacia constitucional.

Além disso, foi visto que a lei inconstitucional, conforme a teoria da nulidade, detém uma existência aparente, já que a declaração de inconstitucionalidade irá retroagir seus efeitos *ab initio*. Desse modo, concluiu-se que não há afronta ao princípio da legalidade no descumprimento de lei inconstitucional.

Ainda na análise dos argumentos, entendeu-se que o princípio da juridicidade deve ser priorizado em relação ao princípio da legalidade estrita, posto que atende melhor os anseios constitucionais. Além disso, a Constituição de 1988 ao prever as garantias do contraditório e da ampla defesa abriu as portas para que o julgador administrativo aprecie a arguição de inconstitucionalidade do contribuinte, ampliando as fronteiras da legalidade para a juridicidade. Através deste princípio, pode-se legitimar uma conduta *contra legem*, mas diretamente amparada na Constituição. Não tendo como ignorar que esta exerce eficácia direta em relação aos aplicadores do Direito, e, como fonte deste, mostra-se passível de aplicação e interpretação por aqueles que sem declarar a inconstitucionalidade da lei, afastam a sua aplicação no caso concreto.

No que concerne a autotutela, possibilidade dada ao Poder Público de rever seus próprios atos, observou-se que a proposta pode ser enquadrada nos limites desta, pois, como já mencionado, o objetivo da apreciação não é a declaração da inconstitucionalidade, mas a invalidação de um ato administrativo. No entanto, há de se considerar o tratamento diverso dado ao autocontrole por iniciativa da própria Administração e aquele provocado por iniciativa do administrado.

De forma a assegurar o PAF como uma efetiva garantia em favor de contribuinte, demonstrou-se que a Fazenda Pública não poderá ir a juízo contestar decisão a ela contrária. A decisão a favor do contribuinte deve fazer uma “coisa julgada administrativa”, caso contrário, este não teria nenhum interesse da agir na demanda administrativa. Certo seriam os efeitos positivos

do afastamento da norma inconstitucional no PAF para o contribuinte que o levariam a se contentar com a decisão administrativa.

A partir de tais argumentos é que doutrinadores defendem a impossibilidade da tese proposta tendo em vista que a questão constitucional seria decidida definitivamente por órgão diverso do STF. Não desmerecendo o mérito desse entendimento, salientou-se que a lei inconstitucional continuará vigente no ordenamento cabendo exclusivamente ao STF expulsá-la. Neste sentido, mencionou-se que a implantação da proposta depende da regulamentação de meios que promovam a comunicação da Câmara de Recursos Fiscais com o Chefe do Executivo. Haveria assim a provocação deste para, por meio de ação direta, deflagrar o controle concentrado de constitucionalidade perante o Supremo com o intuito de pacificar o entendimento da aplicação da lei impugnada no âmbito de toda a Administração Pública. Haveria, portanto, uma definição concreta acerca da controvérsia envolvendo a constitucionalidade da lei. Por fim, conclui-se que a medida mostra-se salutar, pois visa uma atuação inclusiva e harmônica da Administração e do Poder Judiciário na defesa da Constituição.

REFERÊNCIAS

BALERA. Wagner. Do controle de Constitucionalidade pelo Tribunal Fiscal. **Revista de Direito Tributário**. nº 71, p. 61-67. São Paulo: Malheiros, 1997.

BARROSO. Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BARBI. Celso Agrícola. Unidade de Jurisdição e Justiça Administrativa no Brasil. **Revista Forense**, vol. 240, ano 68, fascículos 832-834, out/nov/dez , 1972.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

_____. **Decreto nº 70. 235** de 06 de março de 1972. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm> Acesso em 20 abr. 2013.

_____. **Decreto nº 848** de 11 de outubro de 1890. Disponível em: <<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/b2394d7e1ab9a970032569b9004e148d/136b937df862091b032569fa0043b71e?OpenDocument>> Acesso em 25 abr. 2013

_____. **Lei 11.941** de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 entre outras normas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm> Acesso em: 02 abr. 2013

_____. **Lei 9.784** de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm> Acesso em 06 jun. 13.

_____. **Lei 9.868**, de 10 de novembro de 1999, dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Brasília, 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm> Acesso em: 04 nov. 2012.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Regimento Interno**. Disponível em: < <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>> Acesso em: 02 mai. 13.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 258/2001**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2001/MinisteriodaFazenda/portmf258.htm>> Acesso em 24 abr. 2013

_____. _____. **Portaria nº 586/2010**. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2010/MinisteriodaFazenda/portmf586.htm>> Acesso em 03 jun. 13.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 10** de 18 de junho de 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/DJe_172_2008.pdf> Acesso em 29 abr. 2013.

_____. _____. **Recurso Extraordinário n. 348.468- MG**. Rel. Min. Gilmar Mendes. Publicado em 19 fev. 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608261>> Acesso em: 15 mai. 2013.

_____. _____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 652**. Requerente: Procurador Geral da República. Requeridos: Governador do Estado do Maranhão e Assembleia Legislativa do Estado do Maranhão. Relator: Min. Celso de Mello. Brasília, DJ 02 abr. 1993. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266472> >Acesso em: 02 nov. 2012.

_____. _____. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. DI 221-DF**. DJ 22.10.93. Rel. Moreira Alves. Ementário nº 1722-1.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Turma. **Recurso Especial nº 89297/MG** – Rel. Min. Ari Pargendler – Publicado em: 07 fev. 2000. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&dt_publicacao=07/02/2000&num_registro=199600120889> Acesso em 02 mai. 2013.

_____. CARF. **Recurso Voluntário nº 127958**. Processo nº 13884.002277/00-85. Rel. Victor Luís de Salles Freire. Data da sessão: 20 mar. 2002. Data da Publicação: 30 abr. 2002. Disponível em: < <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 26 abr. 2013.

_____. _____. **Acórdão nº 3802-001.614**. Processo n. 10980926915/2009-51. 2ª Turma Especial. Terceira sessão de julgamento. Rel. Solon Sehn.. Data da sessão: 27 fev. 13. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 31 mar. 13

_____. Câmara Superior de Recursos Fiscais. Primeira Turma. **Recurso nº 104-112.474**. Acórdão nº 01-03.620. Processo nº 11020.001669/90-27. Data da Sessão: 06 nov. 2001. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudenci.jsf>> Acesso em 15 mar.2013.

_____. Primeiro Conselho de Contribuintes. **Recurso nº 105.554**. Acórdão nº 108-01.182. Processo nº 10120/001.132/92-65. Data da Sessão: 14 jun. 04. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> acesso em: 15.mar.2013.

BINENBOJM. Gustavo. **Uma Teoria de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BITTENCOURT. Carlos Alberto Lúcio. **O controle jurisdicional da constitucionalidade das leis**. Atualizado por José Aguiar Dias. Brasília: Ministério da Justiça, 1997.

BOTTALLO. Eduardo Domingos. **Curso de Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

BRITO. Edvaldo. Ampla defesa e Competência dos órgãos Julgadores Administrativos para conhecer de argumentos de Inconstitucionalidade e/ou Ilegalidade de atos que se fundamentem autuações. **Processo Administrativo Fiscal**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética,1995.

BUENO. Vera Cristina Caspari Monteiro Scarpinella. As leis de procedimento administrativo: uma leitura operacional do princípio constitucional da eficiência. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, Ano 10. nº 39, p. 267-288. Abr/Jun 2002.

BUSSAMARA. Walter Alexandre. Da possibilidade do Controle de Constitucionalidade de lei ou ato normativo, em matéria tributária, pelos órgãos julgadores administrativos. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Ano 9, nº 35, p. 163-181. São Paulo, abr./jun 2001.

CÂMARA. Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 19 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CAMPOS. Dejalma. *Apud*. BRITO. Edvaldo. Ampla defesa e competência dos órgãos julgadores administrativos para conhecer de argumentos de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de atos em que se fundamentem

autuações. **Processo Administrativo Fiscal**. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. p. 39-69. São Paulo: Dialética, 1995.

CARVALHO. A. A. Contreiras de. **Processo Administrativo Tributário**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1974.

CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CHIMENTI. Ricardo Cunha; CAPEZ. Fernando; ROSA. Marcio F. Elias; SANTOS. Marisa F. **Curso de Direito Constitucional**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA. Gustavo Moulin. Processo Administrativo Fiscal Federal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. ano 5, nº 75, jul/ago 2007. p. 58-86. São Paulo: Revista dos Tribunais.

CUNHA JR. Dirley. **Controle de Constitucionalidade: Teoria e Prática**. 6 ed. Salvador: Jus Podivm, 2012.

CUSTODIO FILHO. Ubirajara. A emenda Constitucional 19/98 e o Princípio da Eficiência na Administração Pública. **Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política**. Ano 7, n. 27. P. 210-217. São Paulo, abr./jun. 1999.

COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DEUS. Fernando Barroso de. Ampla Defesa, Contraditório e o Direito Evidente. **Revista Dialética de Direito Processual**, nº 70. p. 37-48. São Paulo: Dialética, 2009.

DIDIER JR. Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**, vol.1. 12 ed. Salvador: Juspodvm, 2010.

DE MELO. José Eduardo Soares. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

DI PIETRO. Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FAJERSZTAJN. Bruno. Aplicação das normas constitucionais pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após a Portaria MF nº 103/02. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 104, p. 19-33, maio/2004.

FERREIRA. Olavo Alves. **Controle de Constitucionalidade e seus efeitos**. São Paulo: Método, 2003.

FIGUEREIDO. Lúcia Valle. Competência dos Tribunais Administrativos para controle de Constitucionalidade. **Interesse Público**. , ano 5, nº 24. Porto Alegre: Notadez, mar/abr., 2004.

GRIESBACH. Carlos Fabricio. **A fiscalização concreta da constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

HESSE. Konrad. **A força Normativa da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991.

JANCZESKI. Célio Armando. **Processo Tributário Administrativo e Judicial na Teoria e na Prática**. 2 ed. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2006.

JUSTEN FILHO. Marçal. Ampla Defesa e Conhecimento de Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade no Processo Administrativo Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. p. 68-79. nº 25, outubro de 1997.

LEITE. Glauco Salomão. A extensão da eficácia *Erga Omnes* e do efeito vinculante às decisões de inconstitucionalidade em controle difuso pelo Supremo Tribunal Federal: hipótese de mutação (in) constitucional. **Direito Público**. Ano VIII, nº 29, p. 95-112. set-out. 2009.

MACIEL. Silvio Luiz. Controle de Constitucionalidade e a interpretação conforme a Constituição. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Ano 13, n. 53, Out/dez. 2005.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO. Hugo de Brito. . In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Impossibilidade de Declaração de Inconstitucionalidade da Lei pela Autoridade Administrativa de Julgamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p. 91-99. nº 98, nov/2003.

MARAFON. Plínio José. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARINONI. Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. 7 ed. vol. 1 São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

MARTINS. Ives Gandra da Silva. Aspectos do Processo Administrativo Tributário. In: ROCHA. Valdir de Oliveira. **Processo Administrativo Fiscal**. Vol. 4. São Paulo: Dialética, 1999, p. 87.

MAZZUCCO. Giovana Ribas. **Controle de Constitucionalidade no Processo Administrativo Tributário**. 2006. Dissertação (Mestre em Direito) Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/7473/000545879.pdf?sequence=1>> acesso em 04 mai. 2013

MEDAUAR. Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 7 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MEDEIROS. Rui. **A decisão de inconstitucionalidade**: os autores, o conteúdo e os efeitos da decisão de inconstitucionalidade da lei. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 1999.

MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO. Celso Antônio Bandeira de. O controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos no processo administrativo tributário. **Revista de Direito Tributário**. V. 75, p. 12-18. São Paulo: Malheiros, 1999.

MENDES. Gilmar Ferreira; BRANCO. Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES. Alexandre de. **Direito Constitucional**. 26 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MUSSOLINI JUNIOR. Luís Fernando. **Os tribunais administrativos e a não aplicação de lei sob a alegação de sua incompatibilidade com a Constituição**. Tributário.net. Disponível em: < <http://tributario.net/mussolini/os-tribunais-administrativos-e-a-nao-aplicacao-de-lei-sob-a-alegacao-de-sua-incompatibilidade-com-a-constituicao/>> Acesso em: 24 abr. 2013.

NADAL. Fábio. Apontamentos sobre o processo administrativo fiscal. **JAM Jurídica**, ano III, n. 12, dezembro, 2008.

NASCIMENTO. Luis Carlos do. O Controle da Constitucionalidade pelos Tribunais Administrativos no Processo Administrativo Tributário. **Diké- Revista Jurídica do curso de Direito da UESC**. Ilhéus: UESC, 2002. Edição Especial 2.

NERY JR. Nelson. **Princípios do Processo na Constituição Federal**. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2010.

NEVES. Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 146.

PANDOLFO. Rafael. Entrevista sobre a possibilidade de o CARF analisar a constitucionalidade de normas concedida à Alessandro Cristo. **Consultor Jurídico**. Entrevista realizada por. Disponível em:

<<http://www.conjur.com.br/2011-abr-09/carf-julgar-constitucionalidade-normas-conselheiro>> [Acesso em: 05 mai. 2013.](#)

PAULA JUNIOR. Aldo de. Decisão administrativa e a análise da constitucionalidade da lei: pode o órgão julgador administrativo anular o julgamento por reconhecer a inconstitucionalidade da lei que o fundamenta? **Processo Administrativo Tributário**. Orgs. Marcelo Viana Salomão e Aldo de Paula Junior. São Paulo: MP editora, 2005.

PIMENTA. Paulo Roberto Lyrio. **O Controle Difuso de Constitucionalidade das Leis**. São Paulo: Malheiros, 2010.

RAMOS. Elival da Silva. **A Inconstitucionalidade das Leis: Vício e Sanção**. São Paulo: Saraiva, 1994.

REIS. Luciano Elias. A modulação ou limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. **A & C Revista de Direito Administrativo & Constitucional**. Ano 3, n. 11, jan/mar. 2003. p. 177-189. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

RIBAS. Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Processo Administrativo Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ROCHA. Carmem Lúcia Antunes. **Constituição e Constitucionalidade**. Belo Horizonte: Lê, 1991.

ROCHA. Valdir de Oliveira. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

RODRIGUES. Geisa de Assis; DOS ANJOS FILHO. Robério Nunes. Breves Anotações sobre a Garantia do Devido Processo Legal no Processo Administrativo. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia**. *Homenagem ao Professor Antônio Luís Machado Neto*. Nº 18, ano 2009.1. Salvo-BA,

RODRIGUES. Marilene Talarico Martins. In: **Processo Administrativo Tributário**. Pesquisas Tributárias. Nova Série 5. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

ROSA. Maria Daniela Bachega Feijó Rosa. Impossibilidade de os julgadores administrativos se esquivarem de apreciar alegações de inconstitucionalidade sob o argumento de que lhes é defeso interpretar. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano. 14, n. 67, p. 195-213. São Paulo: Revista dos Tribunais, mar/abr. 2006.

SARAIVA FILHO. Oswaldo Othon de Pontes Tendências atuais do Processo Administrativo Fiscal. **Interesse Público**, Ano 8, nº 39, p. 213-246. Porto Alegre: Notadez, set/out 2006.

SILVA. Sergio André R. G. A importância do Processo Administrativo Fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, nº 239, p. 33-44. Jan./Mar. 2005.

SCHLUCKING. Marialva de Castro C. O Devido Processo Legal e o Controle da Constitucionalidade no Processo Administrativo Fiscal. . *In* JORDÃO. Eduardo Ferreira e DIDIER JR. Fredie Souza. (coords). **Teoria do Processo: panorama doutrinário mundial**. p. 653-664. Salvador: Jus Podvim, 2007.

SOUZA JUNIOR. Antônio Carlos Ferreira. Uma análise sobre a possibilidade da apreciação de norma constitucional por parte dos julgadores o contencioso administrativo tributário. **Revista ESMape**. Recife, v.13, n. 28, p. 63-98, jul./dez. 2008.

STRECK. Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

XAVIER. Alberto. **Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.