

O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ademar Ferreira Mota¹

RESUMO

O Processo Administrativo Fiscal é garantia constitucional do contribuinte que possui o condão de exercer a jurisdição e dizer o direito, nos marcos da legalidade e no âmbito de competência do órgão administrativo de julgamento. Trata-se de instrumento democrático previsto entre os direitos e garantias individuais do cidadão, para o qual fica garantido expressamente na constituição o direito ao contraditório e à ampla defesa. Ocorre que a legislação e a jurisprudência administrativa insistem em negar ao órgão administrativo de julgamento o direito de apreciar o aspecto constitucional da legalidade da norma. Diante da complexidade do tema a doutrina também se divide ao opinar sobre o tema e, em razão disso, sustenta três linhas de pensamento, quais sejam: a uma, permitindo o controle de constitucionalidade pelo órgão administrativo de julgamento sem qualquer restrição, a duas, não permitindo em hipótese alguma o referido controle e, a três, apresentando entendimento no sentido de permitir o controle de constitucionalidade na esfera administrativa, desde que cumpridas algumas restrições. Apreciadas as características específicas do processo administrativo fiscal e os referidos argumentos prós, contra e moderados sobre a possibilidade de controle de constitucionalidade no referido processo, ao final serão respondidas as seguintes perguntas: Se é perfeitamente plausível discutir a constitucionalidade de uma norma e afastar sua aplicação ao caso concreto tributário em que se analisa a legalidade da norma aplicada ao caso concreto? Se possível, quem pode reconhecer essa inconstitucionalidade e, por fim, qual o momento adequado para tanto?

Palavras-chave: Processo, Administrativo, Garantia, Constitucional, Inconstitucionalidade

ABSTRACT

The Fiscal Administrative process is constitutional guarantee of the taxpayer that has the power to exercise jurisdiction and say the right,

¹ Advogado. Bacharel em Direito pela Unioledo de Araçatuba-SP. Bacharel em Contabilidade pelo Unisalesiano de Araçatuba-SP. MBA em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas – FGV/São José do Rio Preto. Pós Graduado em Direito do Trabalho e Previdência Social pela Unioledo de Araçatuba-SP. Mestrando em Direito Constitucional no Instituto Toledo de Ensino de Bauru-SP – ITE.

within the framework of legality and within the competence of the administrative department trial. It is democratic instrument provided between individual rights and guarantees of citizens, for which it is expressly guaranteed in the constitution the right to contradictory and full defense. Occurs that the legislation and the administrative jurisprudence insist on denying the administrative department of judgment the right to enjoy the constitutional aspect of the legality of the rule. Faced with the complexity of the issue the doctrine also divided the opinion on the subject and, as a result, holds three lines of thought, namely: the one allowing the constitutional control by the administrative department of trial without any restriction, to two, not allowing in any way the said control and, three, showing understanding to allow the constitutional control at the administrative level, provided it fulfills certain restrictions. Appreciated the specific features of the tax administrative proceedings and referred the arguments pro, against and moderate about the possibility of constitutional control in that case, at the end the following questions will be answered: If it is perfectly plausible discuss the constitutionality of a norm and depart its application to the tax case which examines the legality of the rule on the case? If possible, who can recognize this unconstitutional and, finally, what is the right time for this?

keywords: Process, Administrative, Guarantee, Constitutional Control.

1. INTRODUÇÃO

A possibilidade, ou não, de controle de constitucionalidade das leis e atos administrativos, pela forma difusa, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, tem suscitado acalorados debates doutrinários, enquanto a jurisprudência administrativa se orienta firme no sentido de não permitir o afastamento da aplicação de qualquer lei ou ato administrativo, sob o argumento de que seja inconstitucional.

O devido processo legal, de forma geral, foi concebido no bojo da Constituição Federal de 1988 entre os Direitos e Garantias Individuais inscritos no Artigo 5º, inciso LIV.

Especificamente no que tange ao Processo Administrativo Fiscal a garantia vem inserida no Artigo 5º, inciso LV da mesma Carta Magna, no qual fica consignado expressamente ser garantido aos litigantes em processo administrativo o direito ao contraditório e à ampla defesa a ele inerentes.

Diante de preceitos constitucionais de tal envergadura, as questões que surgem inexoravelmente são as seguintes, temos um processo administrativo fiscal ou um procedimento administrativo fiscal e, mais, há jurisdição para dizer o direito no âmbito desse processo ou procedimento administrativo, em havendo, qual seu espectro de abrangência.

Estruturado o posicionamento do órgão administrativo na estrutura da organização dos poderes, bem como a delimitação das funções, impende perquirirmos sobre a possibilidade desse órgão de julgamento administrativo enfrentar questões constitucionais, de forma difusa, em seus julgamentos e qual seria a técnica de interpretação mais adequada para tratamento da questão constitucional.

Nesse ponto, é de consenso doutrinário e jurisprudencial que o órgão administrativo de julgamento deve se pautar pela legalidade, geral e estrita, especialmente no tocante ao processo administrativo da seara tributária e, nesse ponto, um questionamento se interpõe, qual seja, se o aspecto da constitucionalidade poderia ser prescindido na análise da legalidade do lançamento tributário.

Partindo da legislação infraconstitucional e da jurisprudência do Tribunal Administrativo de Federal, analisaremos criticamente a possibilidade de enfrentamento da matéria constitucional, trazendo argumentos favoráveis e contrários, seja da doutrina ou da jurisprudência, para avaliarmos adequadamente qual seria o entendimento mais adequado para a matéria.

O quando, o como e quem será a autoridade ou órgão encarregado de tal incumbência, se possível for, também deverá ser objeto de análise no bojo do presente trabalho, visto que serem pontos que necessitam reflexão diante da busca da efetividade dessa garantia constitucional do processo administrativo fiscal.

Ao final apresentaremos nossas conclusões sobre o debate apresentado reunindo os elementos expostos no decorrer do trabalho para expressarmos uma proposta de solução jurídica próxima do razoável enfrentando e respondendo ao questionamento de fundo, qual seja, se há ou não a possibilidade de Tribunal ou Conselho Administrativo de Recursos Fiscais enfrentar matéria constitucional quando analisa a legalidade do lançamento tributário

e, quem seria a autoridade ou órgão competente para tanto, o momento adequado para tanto, bem como qual seria a melhor técnica para proceder a tal enfrentamento.

2. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O advento da Constituição da República Federativa do Brasil, em 5 de outubro de 1988, iniciou, sem sombra de dúvida, uma nova era na história política e jurídica do Brasil, visto que inaugura processo de redemocratização fundando o Estado Democrático de Direito.

Com esse renascimento da democracia, por óbvio, vários institutos jurídicos necessitaram ser revisitados e, não raras vezes, as mudanças propostas chegam a abalar alicerces tradicionais da ciência do direito. De certa forma esse fenômeno se mostra compreensível, visto que os aspectos políticos e jurídicos de uma sociedade são indissociáveis.

Dentre as inúmeras mudanças relevantes temos o aspecto dialético dado ao processo administrativo tributário que, ao delimitar seu o campo de investigação e análise, à luz da novel ordem Constitucional, necessita reflexões profundas da doutrina e das autoridades para delimitação dos seus contornos jurídicos e, principalmente, para buscar maior efetividade a esta garantia Constitucional.

Sim, porque o Processo Administrativo Fiscal constitui verdadeira garantia fundamental do contribuinte decorrente da cláusula do *due process of Law*, que resulta da adequada interpretação conjugada dos incisos LIV e LV, do Artigo 5º da Constituição Federal. O primeiro inciso mencionado estabelece que ninguém será privado de sua liberdade, ou de seus bens, sem o devido processo legal, enquanto o segundo inciso preceitua que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, será assegurado o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

A distinção entre direitos e garantias individuais, nesse momento, se faz necessária para compreendermos melhor a finalidade de cada instituto jurídico e, para tanto, chamemos à colação o ensinamento da doutrina nos seguintes termos:

Em essência a expressão ‘direitos fundamentais’ designa as prerrogativas que possibilitam uma convivência digna, livre e igual a todas as pessoas, dizendo respeito a situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive. Nos direitos fundamentais prepondera a índole declaratória,

o caráter de reconhecimento, pela Constituição, de prerrogativas e faculdades essenciais à pessoa humana. Por sua vez, o termo ‘garantia’ é utilizado em sentidos diversos, como bem ressaltam os constitucionalistas Manoel Gonçalves Ferreira Filho e Jose Afonso da Silva. Associadas, de modo imediato, a direitos fundamentais, portanto, levando-se em conta somente os preceitos do Título II da Constituição Federal, as garantias fundamentais, como ensina José Afonso da Silva, significam normas constitucionais que outorgam, aos titulares de determinados direitos, meios, técnicas e instrumentos destinados a impor o respeito e cumprimento de tais direitos; nesse sentido, tais garantias não são um fim em si mesmas, mas instrumentos de tutela de direitos. Por conseguinte apresentam caráter predominantemente assecuratório. (MEDAUAR, 1993, P. 75-76)

Como se pode observar o direito fundamental não se confunde com garantia fundamental, visto que aqueles são direitos do homem ou da coletividade albergados em uma ordem constitucional em vigor, enquanto esta constitui o meio processual ou o instrumento jurídico adequado para protegê-los.

Estando bem demonstrada a distinção entre direito fundamental e garantia fundamental, impende concluir no sentido de que o processo administrativo fiscal, por representar o meio pelo qual se defende os direitos fundamentais dos contribuintes na esfera administrativa, constitui verdadeira garantia constitucional. E, em arremate, nos é permitido concluir, orientados pela doutrina, que, “Existe a garantia sempre em face de um interesse que demanda proteção e de um perigo que se deve conjurar.” (BONAVIDES, 2002, p. 481)

Nesse ponto necessário traçarmos outra distinção relevante no bojo deste tema, a qual diz respeito à terminologia utilizada no presente trabalho para designar o processo administrativo tributário, visto ser a mais adequada do ponto de vista constitucional e doutrinário.

É o que o Artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal utiliza a expressão “processo”, para fazer referência igualmente, tanto ao processo administrativo, quanto ao processo judicial. Disto decorre dissenso doutrinário relevante com parte da doutrina entendendo que o referido termo se aplicaria somente à atividade jurisdicional, e outra parte encampando entendimento em sentido oposto, o que justifica a distinção que passaremos a fazer nesse momento.

A tese processualista é no sentido de que, em que pese tenham nuances diferenciadoras, os processos administrativo e judicial constituem espécies de um mesmo gênero. Já para a tese antiprocessualista, o procedimento não é um processo, ou seja, não são

duas espécies de um mesmo gênero, mas sim dois gêneros diferentes, irreduzíveis um ao outro.

A distinção entre processo e procedimento pode ser iniciada a partir da definição do dicionário jurídico, senão vejamos, respectivamente, a conceituação de ambos os institutos jurídicos:

Procedimento: Formado de proceder, do latim *procedere* (ir por diante, andar para a frente, prosseguir), quer o vocabulário exprimir, geralmente, o método para que se faça ou se execute alguma coisa, isto é o modo de agir, a maneira de atuar, a ação de proceder. Neste sentido, procedimento significa a própria atuação ou a ação desenvolvida para que se consubstancie a coisa pretendida, pondo-se em movimento, segundo a sucessão ordenada, os meios de que se pode dispor. Neste particular, pois, procedimento e processo revelam-se em sentido diferentes. (Vocabulário Jurídico, 2009, p. 1097),

Processo: Derivado do latim *processus*, de *procedere*, embora pro sua derivação se apresente em sentido equivalente a procedimento, pois que exprime, também, ação de proceder ou ação de prosseguir, na linguagem jurídica outra é sua significação, em distinção a procedimento. Exprime, propriamente, a ordem ou a seqüência das coisas, para que cada uma delas venha a seu devido tempo, dirigindo, assim, a evolução a ser seguida no procedimento, até que se cumpra sua finalidade. Processo é a relação jurídica vinculada, com o escopo de decisão, entre as partes e o Estado Juiz, ou entre o administrado e a Administração. (Vocabulário Jurídico, 2009, p. 1098)

Após leitura do vocábulo jurídico torna-se clara a diferença entre os dois institutos, posto que, enquanto o processo revela uma relação jurídica instrumental segundo um conjunto de atos praticados em seqüência lógica e direcionados a um fim comum, o procedimento indica a forma e o ritmo do desenvolvimento dessa relação, da prática desses atos.

Como se nota, o traço distintivo entre ambos é exatamente a finalidade, haja vista o procedimento não buscar um fim, tão somente indicar um caminho, enquanto o processo sopesa as alegações das partes no bojo do contraditório com o objetivo de entregar a solução da lide. Na seqüência de atos do processo administrativo fiscal a finalidade de composição do litígio e a obediência à legalidade são constantes, fazendo surgir verdadeira relação jurídica de natureza processual.

Na doutrina de Romeu Felipe Bacellar Filho, “Quando à competência adiciona-se a colaboração de sujeitos e contraditório, o procedimento expressa-se como processo.”(BACELLAR FILHO, 2003, p. 47-48)

Celso Antonio Bandeira de Mello corrobora no sentido de que:

Todas as funções estatais e, em particular, todos os atos administrativos são metas que não podem ser alcançados senão por determinados caminhos. Assim, a lei é a meta a que nos leva a via legislativa e os atos judiciais e administrativos são metas a que nos conduzem o procedimento judicial e o administrativo (...) A teoria processual tradicional considerava o processo como propriedade da justiça, identificando-o com o procedimento judicial (...) não é sustentável esta redução, porque o processo, por sua própria natureza, pode dar-se em todas funções estatais (...) (MELLO, 2005, p. 455)

E José Cretella Junior arremata, tratando o processo administrativo como um ramo autônomo diante dos demais processos, senão vejamos:

“Nos vários sistemas jurídicos, o ‘processo administrativo’, que antes de tudo é processo, está regulamentado por uma série de regras características, típicas, que os distinguem de seus congêneres – processo penal, processo civil, processo falimentar, processo trabalhista – também autônomos, com métodos próprios, normas diferenciadas, princípios e objetos particulares. Entretanto, pelo conteúdo espiritual que se reveste o ‘direito processual administrativo’, apresenta o mesmo valor que o direito processual civil ou criminal(...)” (CRETELLA JUNIOR, 1999, p. 27-28)

Resta evidente, portanto, que a designação processo administrativo fiscal é a mais adequada por encontrar fundamento no ordenamento Constitucional, vide Artigo 5º, inciso LV, bem como em boa parte da doutrina especializada.

Estando o processo administrativo fiscal em patamar ressaltado, perante a doutrina processual, como acima exposto, impende perquirirmos, nesse ponto, sobre o caráter jurisdicional deste contencioso, visto que tal característica será importante como premissa para a avaliação sobre a possibilidade de enfrentar matéria Constitucional neste seara.

É certo que não se desconhece o posicionamento firme da doutrina que sustenta a existência de jurisdição una, com fundamento no fato de que as decisões administrativas não são imutáveis, visto que podem ser controvertidas no âmbito do poder judiciário, nos termos do inciso XXXV do Artigo 5º da Constituição Federal de 1988. Esse dispositivo deve ser interpretado em cotejo com o inciso XXXVI do Artigo 5º da Constituição Federal que atribui ao julgamento judicial o caráter de coisa julgada, imutável e definitiva.

Preliminarmente impende consignar, nos termos do que ensina Candido Rangel Dinamarco, que a palavra jurisdição é formada por dois vocábulos latinos *júris* (direito) e *dictio* (substantivo derivado do verbo dizer), ou seja, dizer o direito. (DINAMARCO, 2005, p. 337) O mesmo DINAMARCO define jurisdição como a “função do Estado, destinada a solução imperativa de conflitos e exercida mediante a atuação da vontade do direito em casos concretos.” (DINAMARCO, 2005, p. 330)

Nesse prumo, podemos concluir que a jurisdição é o ato do ente Estatal de dizer o direito no seu âmbito de competência e o órgão administrativo de julgamento efetivamente o faz quando decide sobre o lançamento tributário. É o que nos ensina HELY LOPES MEIRELES, nos seguintes termos:

Não se confunda ato jurisdicional com ato judicial. Jurisdição é ato de dizer o direito, de decidir na sua esfera de competência. E tanto decide o Judiciário como o Executivo e o Legislativo, quando interpretam e aplicam a lei. Portanto, todos os poderes e órgãos exercem jurisdição, mas somente o judiciário tem o monopólio da jurisdição judicial, isto é de decidir com força de coisa julgada definitiva e irreformável por via recursal ou por lei subsequente (CF. Art. 5º, XXXVI). Há, portanto, coisa julgada administrativa e coisa julgada judicial, inconfundíveis entre si, porque resultam de jurisdições diferentes. (MEIRELLES, 1993, p. 582)

De se observar de plano que a caracterização de um ato como jurisdicional é o fato de julgar, substituindo as partes na solução do conflito, nada importando quem julga, se o executivo ou o judiciário. ALVIM ensina que “se é certo que habitualmente as duas funções estão confiadas a órgãos distintos, isso nem sempre acontece, pois há órgãos jurisdicionais investidos em funções administrativas e órgãos administrativos investidos de funções jurisdicionais.” (ALVIM, 2007, p. 58)

Em arremate CONRADO sustenta que “a atividade desenvolvida pela administração nos aludidos processos (administrativos) é, mesmo que atipicamente, manifestação jurisdicional – (i) é estatal (...) e (ii) tendente à composição de conflitos.” (CONRADO, 2004, P. 108)

Nesse ponto podemos afirmar, com alguma segurança, que o processo administrativo fiscal encerra atividade jurisdicional de solução de conflitos, na qual o órgão julgador substitui as partes do processo fiscal e diz o direito, conforme os contornos constitucionais suso delineados.

Estas premissas lançadas, no sentido de que o processo administrativo fiscal constitui garantia constitucional, processo autônomo e com função jurisdicional de dizer o direito, constituem premissas importantes para nossa análise a pedir um aprofundamento sobre o devido processo legal nesse âmbito, aí incluídos o contraditório e a ampla defesa.

3. O DEVIDO PROCESSO LEGAL ADMINISTRATIVO

É possível que na frieza dos fatos se afirme que a Constituição é “uma mera folha de papel” (LASSALE, 1995, p. 37), entretanto, é inegável que representa a “soma dos fatores reais de poder que regem uma nação” (LASSALE, 1995, p. 43), portanto, funda-se no consenso das forças dominantes de uma determinada sociedade em dado espaço e em determinado tempo, cuja acomodação de interesses decorre dos fatos históricos e representa o surgimento de uma nova era de liberdades conquistadas.

Com a evolução da ciência jurídica, especialmente com o deslocamento da Constituição para o centro dos debates jurídicos, os princípios saíram do patamar de meros axiomas jurídicos e passaram a ocupar lugar de destaque na cena jurídica e, inclusive, orientam a busca da sistematização e efetivação dos direitos e garantias previstos constitucionalmente.

É o que Robert Alexy chama de *mandamentos de otimização*, quando explica serem os princípios normas que permitem que algo seja realizado, da maneira mais completa possível, tanto no que diz respeito à possibilidade jurídica, quanto à possibilidade fática. (ALEXY, 2001, p. 85)

Os princípios, insta consignar, não se confundem com as normas, visto que são mandamentos que as fundamentam, constituem seus vetores interpretativos e as integram, conforme nos ensina Nagib Slaibi Filho, com a seguinte propriedade:

Toda norma jurídica, enquanto considerada como determinante de uma ou de muitas outras subordinadas, que a pressupõem, desenvolvendo e especificando ulteriormente o preceito em direções mais particulares (menos gerais), das quais determinam e, portanto, resumem, potencialmente, o conteúdo: sejam, pois, estas efetivamente postas, sejam, ao contrário, apenas dedutíveis do respectivo princípio geral que a contém ...os princípios estão para as normas particulares como o mais está para o menos, como o que é anterior e antecedente está para o posterior e o conseqüente. (SLAIBI FILHO, 1994, p. 65/66)

Feitas estas considerações prévias de seus traços característicos, impende conceituar os princípios e, para tanto, recorreremos ao escólio de Celso Antônio Bandeira de Mello, no sentido de que princípio é:

mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico (MELLO, 1994, p. 450)

Como se pode notar, a partir destas premissas, a violação a um princípio constitui fato mais relevante do que a violação a uma regra, isso porque ao atacar um princípio, volta-se contra o ordenamento jurídico como um todo e, quando violada a regra, esta tem uma especificidade que não deixa irradiar a violação para outros patamares.

Na visão de Luis Roberto Barroso, os princípios comportam ainda uma classificação e, para o referido doutrinador, princípios fundamentais:

São aqueles que contêm as decisões políticas estruturais do Estado [...] São tipicamente os fundamentos da organização política do Estado [...]. Esses princípios fundamentais, exprimindo, como já se disse, a ideologia política que permeia o ordenamento jurídico, constituem, também, o núcleo imodificável do sistema, servindo como limites às mutações constitucionais. Sua superação exige um novo momento constituinte originário. Nada obstante, estes princípios são dotados de natural força de expansão, comportando desdobramentos em outros princípios e em ampla integração infraconstitucional. (BARROSO, 1996, p. 145)

Na visão do mesmo autor, temos ainda os princípios gerais que:

Embora não integrem o núcleo da decisão política formadora do Estado, são normalmente importantes especificações dos princípios fundamentais. Têm eles menor grau de abstração e ensejam, em muitos casos, a tutela imediata das situações jurídicas que contemplam. São princípios que se irradiam por toda ordem jurídica, como desdobramento dos princípios fundamentais, e se aproximam daqueles que identificamos como princípios definidores de direitos. (BARROSO, 1996, p. 145)

E ainda os setoriais que, na visão de Barroso: “São aqueles que presidem um específico conjunto de normas afetas a determinado tema, capítulo da Constituição. Eles irradiam limitadamente, mas no seu âmbito de atuação são supremos.” (BARROSO, 1996, P 145)

O caso aqui é, inegavelmente, de princípio fundamental. Primeiramente porque o constituinte cria o devido processo legal afirmando categoricamente que “ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal.” (BRASIL, 1988. Art. 5º, inc. LIV)

Mais adiante, ao tratar das garantias do contribuinte no Processo Administrativo, aí incluído o administrativo fiscal, o legislador constituinte optou por inserir entre os direitos fundamentais o direito ao contraditório e à ampla defesa, tanto no âmbito judicial quanto administrativo, também afirmando que “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.”(BRASIL, 1988, Art. 5º, inc. LV)

O *due process of law* finca raízes históricas no direito inglês e foi concebido à época para devida proteção dos barões contra os abusos da Coroa, portanto, de sua origem já possui a função de equilibrar ou amenizar o desequilíbrio entre administrador e administrado.

Nos Estados Unidos a Constituição de 1787 trouxe a garantia do *due process os law* somente no sentido de assegurar ao administrado ou cidadão que seu julgamento seria feito conforme dispunha a lei da terra. Por óbvio, esta garantia evoluiu com o passar do tempo e, hodiernamente, contempla outros aspectos do processo.

O Princípio do devido processo legal, no Brasil, é uma das garantias constitucionais que a doutrina costuma denominar de superprincípio, visto que dele decorrem os outros, bem como constitui a base legal para aplicação de outros princípios relacionados, independente do ramo do direito processual a que se destine, inclusive no âmbito do direito administrativo.

Essa garantia, conforme amplamente reconhecido pela doutrina, assegura que inúmeros outros postulados, como os princípios do contraditório, da ampla defesa e da motivação, em que pese autônomos e independentes entre si, integrem-se totalmente nos incisos LIV e LV, ambos do artigo 5º da Carta Magna de 1988. Tais princípios ajudam a garantir a tutela dos direitos e interesses individuais, coletivos e difusos.

É incumbência do princípio do devido processo legal garantir os meios para efetivar os direitos garantidos ao cidadão pela nossa Constituição Federal, pois seriam insuficientes as demais garantias sem o direito a um processo regular, com regras para a prática dos atos processuais e administrativos.

Uma das características mais marcantes de um Estado Democrático de Direito é o direito de defesa que, por sua vez, é garantido pelo devido processo legal, através de um processo regular e com segurança jurídica nos tramites legais do processo, onde se verifica a vedação, e possibilidade de correção, de eventuais arbitrariedades.

É neste sentido que o devido processo legal passa a simbolizar a obediência às normas processuais estipuladas em lei, garantindo aos jurisdicionados-administrados um julgamento justo e igualitário com atos e decisões devidamente motivadas, resguardando as partes de eventuais arbitrariedades das autoridades jurisdicionais e executivas.

Em consonância com esta garantia do *due processo of Law* e, melhor ainda, decorrente desta, o contraditório e a ampla defesa darão os contornos necessários à efetividade deste processo administrativo, visto que não se pode admitir no âmbito administrativo um mero arremedo de processo, mas sim uma via com a efetividade necessária para dizer o direito cumprindo todas as garantias constitucionais.

No processo administrativo é que se concentra o ponto de equilíbrio entre a Administração e os administrados e, bem por isso, é que as garantias e as regras devem ser claras para evitar qualquer possibilidade de arbítrio incorrigível. O contraditório e a ampla defesa servem a isso.

Pedimos permissão para trazer o ensinamento de Justem Marçal Filho sobre a importância destes institutos, nos seguintes termos:

Portanto, a garantia constitucional da ampla defesa não pode ter sua importância desmerecida. Ali se subordinam os procedimentos administrativos, cujo objeto versem sobre direitos individuais essenciais, à observância de ampla defesa e contraditório, com todas as garantias inerentes. Produz-se uma espécie jurisdicionalização do procedimento administrativo, intimamente relacionada com a concepção de Estado Democrático de Direito. Trata-se de impedir que a competência estatal seja utilizada para sacrificar o interesse privado sem a possibilidade de o interessado fiscalizar a atuação dos agentes públicos e ser previamente ouvido. (MARÇAL FILHO, 1997, p. 74)

Em arremate Romeu Felipe Bacellar Filho apresenta o assunto nos seguintes termos:

As garantias constitucionais apresentam, por sua vez, dupla funcionalidade. Atuando (no processo administrativo), subjetivamente, na tutela de direitos dos administrados, comportam-se como ‘garantia dos administrados’; e, objetivamente, ao prevenir e remediar violações do direito objetivo vigente, como ‘garantias de

legalidade’ (...) O Art. 5º, inciso LV, situa o processo administrativo como garantia constitucional, fixando verdadeira regra geral de conteúdo (contraditório e ampla defesa como os meios e recursos a ela inerentes) e de previsão de exigibilidade (em face de litigantes ou acusados). (BACELLAR FILHO, 2003, p. 61)

Estando esclarecida a importância do contraditório e da ampla defesa, impende aduzir ainda que a decisão administrativa deve ser fundamentada, para efetivamente haver possibilidade de exploração da ampla defesa. É necessário que o julgador fundamente sua decisão para que a mesma possa ser controvertida ou tida como legítima e sustentável.

A necessidade da motivação das decisões é destacada como garantia constitucional inerente ao processo administrativo, no exato momento em que impõe ao órgão julgador o dever de expor os fundamentos de fato e de direito que o conduziram à decisão prolatada.

Em que pese não seja consenso, parte da doutrina entende que:

A motivação é necessária para todo e qualquer ato administrativo, pois a falta de motivação ou indicação de motivos falsos ou incoerentes torna o ato nulo devido a Lei n.º 9.784/99, em seu art. 50, prevê a necessidade de motivação dos atos administrativos sem fazer distinção entre atos vinculados e os discricionários, embora mencione nos vários incisos desse dispositivo quando a motivação é exigida. (GASPARINI, 2005. p. 23)

A tese de que há necessidade de fundamentação em todo e qualquer ato administrativo, serve para evitar qualquer tipo de arbitrariedade do poder público, salvaguardar os cidadãos e cumprir o mandamento constitucional pertinente à moralidade administrativa. Para nosso caso, a fundamentação é indispensável para que haja garantida a plenitude do princípio da ampla defesa.

A doutrina arremata ainda sustentando “que o Princípio da Motivação impõe à administração Pública o dever de expor as razões de direito e de fato pelas quais tomou a providência adotada.” (MELLO, 2002. p. 70)

Está formado, pois, o tripé do devido processo legal. Ao que se observa, sob o prisma constitucional, o devido processo legal administrativo encerra verdadeira jurisdição, visto que diz o direito em sua esfera de competência, e deve respeito ao contraditório e à ampla defesa para evitar arbitrariedades, bem como suas decisões devem ser fundamentadas para permitir a regular exploração da ampla defesa.

4. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E A LEGALIDADE

Não há dissenso na doutrina, nem na jurisprudência, administrativa ou judicial, sobre o fato de que a Administração Pública, em todos os seus atos, está vinculada à observância da legalidade, mormente na seara tributária onde incursiona sobre o patrimônio do contribuinte para angariar recursos para prover os serviços públicos a serem prestados aos cidadãos.

É o princípio da legalidade que norteia esses atos da Administração e que, segundo a doutrina:

(...) indica a necessidade de um ato normativo produzido segundo o procedimento infraconstitucional. Mais precisamente, o princípio da legalidade significa a necessidade de uma manifestação de vontade dos órgãos constituídos pela Constituição, representativos da soberania popular. (JUSTEN FILHO, 2005, p. 140)

A ideia de sujeição dos atos da administração pública à legalidade surge no direito Brasileiro em 1965, com o advento da Lei 4.717, que trata da ação popular. Na constituição de 1988, porém, referido princípio norteia todos os atos praticados pela administração, basta compulsarmos referido instrumento normativo que veremos no Artigo 5º, inciso II, no Artigo 37, *caput*, entre outros espalhados pelo corpo constitucional.

No âmbito do processo administrativo tributário, referido princípio ganha maior relevância, seja para as partes (administração e contribuinte), seja para os julgadores e, no presente trabalho, nos importa especificamente o aspecto do princípio direcionado os julgadores.

Isso porque é no princípio da legalidade que se sustentam, a legislação infraconstitucional e as decisões administrativas, para se recusar a apreciar o aspecto Constitucional da norma legal aplicada ao caso concreto tributário posto em julgamento.

A legislação ordinária pertinente ao Processo Administrativo Fiscal é enfática no seguinte sentido:

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (Brasil, Decreto-Lei 70.235/1972)

O Artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, criado pela Portaria 353 de 09 de junho de 2015, praticamente repete a norma legal, cujo teor é o seguinte;

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.
§ 1º 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 definitiva do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (BRASIL, 2015)

Os instrumentos normativos infraconstitucionais anteriores, pertinentes ao assunto, possuíam mandamento semelhante, razão pela qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda editou, em 2006, a Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” (BRASIL, 2006)

Referida súmula tem como paradigmas os seguintes julgados: Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005; Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004; Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004; Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000; Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003; Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003; Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004; Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004; Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005; Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005.

A jurisprudência dos dias atuais ainda é uníssona no mesmo sentido, admitindo-se alguma abertura para os casos de julgamentos de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal e, nos casos de recursos repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça, entretanto, isso significa somente reconhecer uma inconstitucionalidade declarada pelo judiciário.

Nesse ponto impende incursionarmos sobre o espectro da legalidade e perquirir sobre a possibilidade de, a pretexto de buscar a legalidade, prescindir da análise da constitucionalidade da lei, ato normativo, tratado ou acordo internacional.

a) Do Controle de Constitucionalidade no Processo Administrativo.

Antes de adentrarmos efetivamente nos argumentos sobre a possibilidade de controle de constitucionalidade no âmbito administrativo, impende tecermos algumas considerações sobre o controle de constitucionalidade no Brasil, de modo a traçar suas características gerais do instituto para embasarmos os argumentos seguintes.

É certo que a constitucionalidade de uma lei ou ato normativo pode ser questionada sob o aspecto formal (se obedeceu a forma prescrita na constituição para sua edição) e/ou sob o aspecto material (se a matéria poderia ser tratada por aquela via ou instrumento),

pressupondo a existência de constituição rígida que estabelece procedimentos rígidos para edição das normas, bem como encerra limites materiais que não podem ser extrapolados.

Nesse sentido o controle pode ser Preventivo, exercido pelas Comissões de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, bem como pelo poder de veto do Executivo. Esse controle visa impedir que a norma ingresse no sistema eivada de inconstitucionalidade.

Uma vez inserida a norma no sistema o controle de constitucionalidade passa a ser Repressivo, feito pelo poder Judiciário de forma concentrada, por via de ação e em abstrato, ou, também pela via judicial, de forma difusa, pela via de exceção e perante o caso concreto. Para reconhecer a inconstitucionalidade de lei o poder judiciário precisa obedecer à reserva de plenário prevista no Artigo 97 da Constituição Federal, segundo o qual é necessária a maioria absoluta dos membros de um Tribunal para reconhecer tal vício.

Como se observa, o controle de constitucionalidade, no Brasil não fica adstrito exclusivamente ao poder judiciário, visto que tanto as casas do Congresso Nacional, quanto o Executivo também podem fazer o controle da constitucionalidade nos casos previstos constitucionalmente.

A questão é perquirirmos se há possibilidade desse controle de constitucionalidade ser feito no âmbito da administração pública, quando do exercício da jurisdição no Processo Administrativo Fiscal. Importa consignar, desde logo, que não há consenso, razão pela qual passamos a discorrer sobre os argumentos aduzidos.

b) Dos Argumentos Contrários.

Dentre os argumentos mais comuns adotados para sustentar a impossibilidade da autoridade julgadora reconhecer a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, temos o princípio da separação dos poderes.

Esse é o argumento de Hugo de Brito Machado Segundo:

“A autoridade julgadora de um processo administrativo não pode, conforme já acenamos, declarar a inconstitucionalidade de uma lei. Trata-se de decorrência elementar do princípio da separação dos poderes, já assentada no âmbito da ...” (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 127)

Outros argumentos contrários consistentes em afastar a possibilidade de controle de constitucionalidade ser exercido por o órgão julgador administrativo são a insegurança jurídica para os administrados, que se relaciona intimamente com o princípio da legalidade estrita. Esse é o argumento de Wagner Balera, senão vejamos:

A legalidade, atributo inerente ao moderno Estado de Direito, impondo o dever de prestação ao súdito, também fixa os limites processuais de que pode se valer o Fisco para obrigar a pessoa ao cumprimento de tal dever. (...)

Tanto as regras de direito material – definidoras da hipótese de incidência do tributo-, quanto as regras de direito processual – que configuram o procedimento de identificação e cobrança do tributo – devem ser estampadas na legislação tributária. (BALERA, 2002, p. 473-4)

E seguem os argumentos, desta vez passando pela hierarquia funcional, segundo a qual os julgadores são servidores do quadro do Executivo e a ele devem ser subordinados, visto que a recusa ao cumprimento de lei ou norma infralegal ao argumento de inconstitucionalidade seria de difícil ou impossível controle. Vitorio Cassone corrobora tal entendimento, ao sustentar que “A autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, não pode deixar de aplicar a lei por considera-la inconstitucional, em face da obediência do dever funcional e hierárquico.” (CASSONE, 2002, p. 381-2)

Outro argumento é no sentido de que seria um contrasenso a administração pública declarar inconstitucional um ato que ela mesma praticou, haveria aqui falta de interesse de agir. Ademais, se tal ato for revisto e anulado, por um órgão da própria administração, ela não poderia ir ao judiciário para corrigir o julgamento, restando consolidada a situação, ainda que o Supremo Tribunal Federal viesse reconhecer a inconstitucionalidade da norma. Hugo de Brito Machado defende tal argumento sustentando que “Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria administração.” MACHADO, 2002, p. 153 e 154.)

Sobre o argumento da presunção de constitucionalidade das leis PRAXEDES sustenta o seguinte:

“A lei não pode deixar de ser cumprida por autoridade administrativa, em processo fiscal ou não, no entendimento de que ela é inconstitucional. É que impede sua insubmissão o princípio da presunção de constitucionalidade. De consequência, a inconstitucionalidade nunca se presume. Demais, a violação da

constituição há de ser direta, manifesta. Ressalte-se que o princípio da presunção de constitucionalidade de lei é corolário do princípio geral da separação dos poderes.” (PRAXEDES, 2002, p. 236-7)

A reserva de plenário para apreciação de matéria constitucional no judiciário, prevista no Artigo 97 da Constituição Federal, para uma parte da doutrina, também constitui óbice ao acolhimento da tese de que o órgão administrativo poderia apreciar matéria constitucional. Entretanto, ao que nos parece, a extensão da referida exigência não constituiria óbice algum, tão somente uma regra a ser cumprida no processo.

Por fim, outro argumento rotineiramente utilizado, é o de que haveria incompetência do órgão julgador administrativo para julgar matéria pertinente ao âmbito constitucional, veja o ensinamento de Hugo de Brito Machado:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não inconstitucional.” (MACHADO, 2002, p. 153 e 154)

A vista do exposto, existem relevantes e contundentes argumentos no sentido contrário à possibilidade do órgão administrativo de julgamento apreciar e reconhecer a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, visto que se assim procedesse estaria violando diversos princípios e regras legais e constitucionais.

c) Argumentos Favoráveis.

De outra banda, existem os argumentos favoráveis relevantes e que devem ser sopesados na apreciação desse tema, visto que parte relevante da doutrina também entende perfeitamente possível, e mesmo obrigatório, ao órgão julgador administrativo, reconhecer a inconstitucionalidade e afastar a aplicação de norma legal ou infralegal.

Ora, é de conhecimento comum na seara jurídica, que no constitucionalismo hodierno houve um deslocamento da constituição para o centro do sistema, irradiando sua força normativa para todos os campos do direito, de modo que a legalidade está intimamente ligada à ideia de alinhamento e efetivação dos preceitos constitucionais.

O primeiro argumento favorável que se levanta é o da manutenção do Estado de Direito Constitucional, visto que este não se sustenta se negarmos à administração pública o direito de controlar a constitucionalidade das leis.

A acuidade técnica de Ives Gandra Martins não deixa dúvidas sobre a gravidade do assunto, senão vejamos:

(...) Se a ampla defesa é assegurada no processo administrativo, não pode a autoridade administrativa negar-se a discutir matéria constitucional, visto que reduziria a defesa do contribuinte, que deixaria de ser “ampla” no processo administrativo.

Mais do que isto, se a autoridade administrativa tem a convicção de que a norma é inconstitucional, é sua obrigação, como servidora da lei, fazer prevalecer a norma constitucional e não a lei inconstitucional.

O conveniente entendimento de alguns julgadores administrativos de que não devem examinar questões constitucionais, desclassifica-os como agentes administrativos e como julgadores.

Todos os cidadãos, sem exceção, devem respeitar a Constituição Federal. E os servidores públicos, principalmente, visto que são aqueles que devem preservar o Estado de Direito, que é plasmado na lei maior.

Pretender servir ao Estado e à Sociedade, negando-se a cumprir a constituição, sob a alegação de que questões constitucionais devem ser examinadas pelo Poder Judiciário é desrespeitar a ordem, é descumprir a lei e é violentar o Estado de Direito, visto que toda a ordem jurídica tem o seu perfil definido na constituição.” (MARTINS, 2002, p. 74-6)

Referido entendimento é corroborado no seguinte sentido:

O controle da legalidade do ato administrativo realizado pela autoridade administrativa, como julgadora no processo administrativo fiscal, se dá através do exame de validade e aplicação da norma ao caso concreto. Neste exame, quando ocorrente conflito de normas, a legalidade deve ser analisada também em face das normas constitucionais. Nesse sentido cabe ao órgão administrativo julgador, examinar as questões constitucionais suscitadas pelas partes, deixando de aplicar a lei inconstitucional ou ilegal no caso concreto. (MALERBI, 2002, p.130-1)

Na defesa do Estado de Direito enfileira-se também, a corroborar, o argumento da Supremacia da Constituição, note-se:

A supremacia da constituição resulta, conseqüentemente, do seu caráter inicial e fundante do sistema jurídico.

(...)

Por conseguinte, todas as funções estatais devem reverência incondicionada aos comandos constitucionais à vista da indigitada supremacia formal (SILVA NETO, 2013, p. 225)

A garantia da ampla defesa no processo administrativo fiscal, como garantia constitucional, também surge como fundamento a justificar o controle de constitucionalidade no âmbito do julgamento administrativo. É o entendimento de Wagner Balera, que afirma:

Defesa, em sentido amplo, é o poder jurídico em que se acha investido o litigante de arazoar, com o armamento que o sistema jurídico lhe confere, todos os argumentos aptos a evidenciarem seu ponto de vista.

(...)

O relator do processo administrativo, investido pela lei de função administrativa judicante, deve examinar os argumentos de inconstitucionalidade invocados pela parte e, mediante voto fundamentado, decidir a respeito da matéria. (BALERA, 2002, 479-80)

Ao princípio da ampla defesa soma-se o fato de que o processo administrativo fiscal encerra verdadeira jurisdição e, como já analisado supra, significa dizer o direito em seu âmbito de competência e, ao dizerem o direito, estão aptos a apreciar a constitucionalidade dos atos e normas sobre os quais se manifestam o julgamento do caso concreto.

Na mesma linha advoga o princípio da eficiência inscrito no Artigo 37 da Constituição Federal, visto que seria impróprio e contrário a tal princípio aplicar norma inconstitucional e aguardar a correção pelo poder judiciário. A doutrina, ao sustentar o princípio da eficiência como fundamento para o controle de constitucionalidade, a ele agrega o princípio da economicidade, senão vejamos:

A eficiência funcional é, pois, considerada em sentido amplo, abrangendo não só a produtividade do exercente de cargo ou da função, como a perfeição do trabalho e a adequação técnica aos fins visados pela Administração, para o que se avaliam os resultados, confrontam-se os desempenhos, e aperfeiçoa-se o pessoal através de seleção e treinamento. Assim, a verificação da eficiência atinge o aspecto quantitativo e qualitativo do serviço, para aquilatar do seu rendimento efetivo, do seu custo operacional, e da sua real utilidade para os administrados e para a administração. Tal controle desenvolve-se, portanto, na tríplice linha administrativa, econômica e técnica. (MEIRELLES, 1999, p. 91-2)

Ao princípio da ampla defesa, soma-se ainda o direito de petição previsto no Artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” da Constituição Federal, visto que referida garantia é dada ao cidadão para que ele tenha o direito de peticionar a qualquer órgão do poder público na defesa de direito, contra ilegalidade ou abuso de poder.

Esse direito de petição contempla pedido que implica em obter resposta fundamentada do poder público, de modo que à administração não é dado se recusar ao pronunciamento sobre a matéria questionada me sede de direito de petição.

O entendimento é corroborado nos seguintes termos:

No direito de petição, constitucionalmente previsto, se assenta o direito ao processo administrativo. O processo administrativo é gênero do qual o processo administrativo fiscal é espécie. Compondo o processo administrativo, a consulta fiscal – que consubstancia pedido de decisão da Administração, anterior a qualquer atitude desta em relação ao administrado – peticionário – é direito (garantia ou faculdade) constitucionalmente assegurado. A decisão (objetiva, sem evasivas) se impõe como obrigação da administração. (ROCHA, 1996, p. 117)

Outro argumento favorável é pertinente à Moralidade Administrativa inscrita no Artigo 37 da Constituição Federal, segundo a qual a administração deve se portar de acordo com o padrão esperado pela sociedade e segundo preceitos éticos regularmente aceitos.

Esse fundamento exige que o aspecto constitucional não seja prescindido na análise do julgador administrativo, visto que isso constituiria causar prejuízo ao administrado em violação à moralidade, veja-se:

(...) o respeito à Constituição é fundamental para o devido processo legal administrativo. Se deixar de ser examinada a questão constitucional arguida pelo contribuinte em sua defesa, esse procedimento poderá resultar em dano, tais como dificuldades para a empresa no cadin, dificultando ou impedindo a participação em concorrências públicas e expedição de certidões negativas, penhora de bens em agressão ao seu patrimônio, enfim, prejudicará suas atividades normais, com a exigência de tributos indevidos e inconstitucionais. (RODRIGUES, 2002, p. 333)

Como se pode notar, existem argumentos também contundentes e relevantes no sentido da possibilidade do órgão administrativo de julgamento apreciar e reconhecer a

inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, visto que se assim não procedesse estaria violando diversos princípios e regras legais e constitucionais, conforme exaustivamente exposto.

d) Argumentos Intermediários.

Há ainda uma parte da doutrina a sustentar tese intermediária no sentido de que o controle pode ser feito pela administração, mas respeitados certos requisitos jurídicos restritivos ou condicionantes.

Os argumentos iniciam por vincular exclusivamente o controle de constitucionalidade das leis ou atos administrativos ao Chefe do Executivo, que representa a cúpula desse poder, de modo que seria vedado aos funcionários públicos subordinados a negativa do cumprimento da lei ao argumento de que seria inconstitucional.

A doutrina sustenta que:

(...) O princípio geralmente aceito é o de que não pode qualquer funcionário se recusar a cumprir uma lei, sob a alegação de que a mesma é inconstitucional, transformando-se em juiz de sua constitucionalidade. (...) o Poder Executivo, na orientação da Política Administrativa, pode verificar a constitucionalidade de uma lei e deixar de aplicá-la, usando um processo usual de interpretação que consiste na aplicação da lei hierarquicamente superior, que exclui, desde logo a aplicação da lei menor que com ela vem colidir. (CAVALCANTI, RDA,82, p. 377)

Acrescente-se a essa tese intermediária a linha sustentada no sentido de que somente nas hipóteses em que o congresso rejeita o veto presidencial é que este fica autorizado a se negar a cumprir a lei por inconstitucionalidade. Aqui se observa que a tentativa é permitir que o Executivo exerça o controle de constitucionalidade somente no veto ou, caso superada essa fase sem ato do executivo, este possa se manifestar em outra oportunidade e por outro meio.

Outro argumento enquadrado pela doutrina como intermediário, mas que em nosso modesto entendimento, nem chega a ser, é o reconhecimento da inconstitucionalidade previamente declarada pelo Poder Judiciário, visto que, nesse caso, trata-se de mera repetição e obediência a julgamento proferido no âmbito judicial.

É o que nos permite inferir a opinião de Kiyoshi Harada, nos seguintes termos:

Sim, a autoridade administrativa enquanto julgadora em processo administrativo fiscal, pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional. Entretanto, é sempre aconselhável que se aguarda o pronunciamento definitivo do Poder Judiciário acerca da matéria, em razão do princípio da presunção de constitucionalidade das leis em vigor. (HARADA, 2002, p. 373)

Com o devido respeito ao eminente jurista, aqui não se trata de afastamento da norma inconstitucional, trata-se de mera repetição do quando julgado pelo Poder Judiciário, portanto, não é julgamento é obediência a uma decisão proferida contra a fazenda pública que é parte no processo administrativo, ainda que em outro processo.

Um pouco mais adiante, temos uma tese intermediária que, de forma bastante razoável, limita a apreciação da constitucionalidade aos órgãos julgadores administrativos, quais sejam, àqueles que exercem jurisdição administrativa no sentido de dizer o direito em sua área de competência. É o que se depreende do ensinamento de COSTA, no seguinte sentido:

A formação do processo administrativo, como forma e sede para a discussão, encontra supedâneo no sistema constitucional vigente agasalhado pelo direito de petição como garantia fundamental do indivíduo e da coletividade (art. 5º, XXXV, a da CF), assegurando o contraditório e a ampla defesa (art. 5º, LV, da CF). Cabe à Administração Pública criar a estrutura ativada por agentes públicos competentes para dar andamento e julgadores administrativos para decidir através do exercício da função administrativa, sem, todavia, exercer função jurisdicional, exclusiva do Poder Judiciário. Isto significa dizer que os agentes administrativos com funções de decidir e julgar as controvérsias instauradas no processo administrativo, apesar de não dotados das garantias do magistrado, não têm suas decisões coberta pelo manto da coisa julgada, exigindo-se, como decorrência do devido processo legal, que sejam imparciais e, apesar de agentes públicos, sejam independentes e decidam interpretando os fatos e tendo como parâmetro a lei, e, sobretudo, a Constituição. Essas decisões devem ser *secundum lege*, mesmo tendo sido proferidas por um julgador administrativo. Na hipótese de uma lei inconstitucional, sem dúvida alguma, o julgador administrativo deve e pode deixar de aplicar a lei ao caso concreto, mesmo que não tenha a liberdade que o magistrado tem, pois este exerce a sua função típica de julgar e possui, em decorrência, todas as garantias expressas pela Constituição Federal. (COSTA, 2002, p. 268-9)

Há quem sustente ainda, em sede de tese intermediária, que o controle de Constitucionalidade no âmbito administrativo, deveria ficar adstrita ao órgão colegiado de

segunda instância administrativa, dada sua composição paritária e sua maior legitimidade democrática.

É o que sustenta Ricardo Mariz de Oliveira, nos seguintes termos:

(...)Já na segunda instância, que não deve subordinação na sua tarefa decisória, em tese é possível que o órgão julgador deixe de aplicar uma lei por considerá-la contrária à Constituição, por que a aplicação do direito, necessariamente contida em qualquer manifestação judicante, começa pela aplicação das próprias normas constitucionais. Não fossem por outras razões, basta lembrar que a obrigação tributária está regida pelo princípio da estrita legalidade, e estrita legalidade também significa estrita compatibilidade entre norma infra-constitucional e as superiores prescrições contidas na Constituição Republicana. No seio dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda vem sendo mantido o entendimento de que não cabe aos tribunais administrativos apreciar questões constitucionais, mas vem ocorrendo a aplicação da Constituição, em detrimento da aplicação de leis ordinárias, sob duas formas: por adoção pura e simples de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que já tenha declarado determinado dispositivo legal como inconstitucional, ou por não aplicação de determinado dispositivo legal, sem declarar a sua inconstitucionalidade, quando num caso concreto ele colida com alguma norma constitucional (como, por exemplo, quando preveja aplicação imediata e sem guarda da exigência do princípio da anterioridade) (OLIVEIRA, 2002, p. 215.6)

A evidência de inconstitucionalidade é outro argumento da tese intermediária, segundo o qual devem haver razões peremptórias, claras e objetivas da inconstitucionalidade, caso contrário não poderia ser reconhecida. O problema aqui é que, em lugar algum teremos a segurança adequada para dizer se uma inconstitucionalidade é evidente ou não, data vênia, a pergunta correta é se é inconstitucional ou não.

Por fim, um último argumento intermediário refere-se à reserva de plenário que, nos termos do Artigo 97 da Constituição Federal, exige maioria absoluta para reconhecimento da inconstitucionalidade de lei no Poder Judiciário. Nesse caso, razoável se mostra entender necessária a reserva de plenário também no administrativo.

De acordo com o quanto fundamentado supra, é possível sustentar que existem também argumentos relevantes e fundados a sustentar as teses intermediárias atinentes ao controle de constitucionalidade no âmbito administrativo.

4. CONCLUSÃO

O objetivo do Processo Administrativo Fiscal é dizer o direito, nos marcos da legalidade, e a matéria constitucional está indissociavelmente ligada à análise da legalidade de uma norma infraconstitucional ou infralegal, apreciação esta que deve ser feita dando maior efetividade às garantias do devido processo legal administrativo, nele contidos os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Em razão disso referido Processo Administrativo Fiscal encerra garantia constitucional do contribuinte, cuja função de dizer o direito no âmbito administrativo encerra competência de caráter jurisdicional na apreciação da legalidade, dentro dela, o aspecto constitucional da norma.

Como já visto no decorrer deste estudo a legislação e a jurisprudência insistem no objetivo de afastar do processo administrativo fiscal o direito de apreciação da matéria constitucional, sob argumentos diversos e que foram detalhadamente expostos acima, entretanto, a interpretação lógica do sistema normativo em cotejo com os princípios e normas constitucionais envolvidos não nos permitem a mesma conclusão, senão vejamos.

Deveras é preciso termos como ponto de partida que a validade da atividade administrativa depende de sua compatibilidade com a Constituição, portanto, os órgãos administrativos de julgamento, em sua busca incessante pela concretização do primado legalidade, jamais poderia, razoavelmente, prescindir da análise da constitucionalidade das normas legais e atos administrativos que manuseiam.

A legalidade prevista no *caput* do Artigo 37 da Constituição Federal deve ser entendida no aspecto amplo e, como tal, permite ao órgão julgador administrativo a apreciação dos fatos e provas postos a julgamento sob o aspecto da sua compatibilidade com as leis e com a constituição.

O Órgão Administrativo de Julgamento, como componente do Poder Executivo, deve respeito às Leis e à Constituição, razão pela qual seria absurdo, descumprir esta a pretexto de se estar cumprindo aquela. E isso se dá porque, conforme consenso da doutrina, a obediência à Constituição precede à obediência à Lei, senão vejamos:

No Artigo 78 da Constituição Federal, está consignado que “O Presidente e o Vice-Presidente da República tomarão posse em sessão do Congresso Nacional, prestando o compromisso de manter, defender e cumprir a Constituição, observar as leis, (...)”, o que nos permite inferir que à Constituição o Executivo está **obrigado** a manter, defender e **cumprir** e, em segundo plano observar as leis.

Daí decorre que na busca pela legalidade, no âmbito administrativo, o órgão julgador administrativo pode encontrar conflito entre leis e/ou atos normativos com a Constituição e, quando isso ocorrer, deve-se dar a regular prevalência ao mandamento Constitucional, visto que à ele é que os poderes públicos estão efetivamente vinculados.

Se, por um lado, é certo que o aspecto da constitucionalidade deve fazer parte do julgamento da legalidade dos fatos e atos administrativos, juntamente com as provas colocados a apreciação do órgão de julgamento, por outro, o julgamento da matéria constitucional não pode ser feito de qualquer forma.

Uma distinção entre administração ativa e administração judicante, levada a efeito por BARROS DE CASTRO se faz pertinente, nesse momento, para distinguir a função típica e a função atípica da administração, sendo que esta última função consiste exatamente em julgar.

Como ficou evidenciado no decorrer do trabalho os órgãos administrativos de julgamento, legalmente constituídos, possuem a atribuição de dizer o direito em seus âmbitos de competências e, ao dizer o direito apreciando fatos e provas, estão exercendo função eminentemente jurisdicional.

Esse exercício da função jurisdicional está amparado na garantia do devido processo legal, fundado no inciso LIV do Artigo 5º da Constituição Federal, o qual tem como complementos específicos o princípio do contraditório e da ampla defesa garantidos ao processo administrativo por força do inciso LV, do Artigo 5º da mesma Constituição.

Ao alinhamento das garantias constitucionais retro mencionadas é possível concluirmos pela possibilidade do órgão administrativo de julgamento reconhecer a inconstitucionalidade de uma lei, estando a corroborar tal entendimento todos os argumentos favoráveis descritos acima.

De outra banda, não seria razoável admitir que os órgãos administrativos de julgamento possam expungir a norma tida por inconstitucional do sistema como faz o Supremo Tribunal Federal. Aqui se sustenta que, com base na inconstitucionalidade, seja possível deixar de aplicar a norma tida por inconstitucional ao caso concreto.

Sim, porque o controle aqui, por óbvio, seria difuso e permitiria em um caso concreto o afastamento da aplicação da norma sob o fundamento de que a mesma seria inconstitucional, sendo esta a orientação de parte significativa da doutrina supra mencionada e, inclusive, de já houve manifestação de Tribunal Administrativo nesse sentido, senão vejamos:

O Tribunal de Impostos e Taxas do Ministério da Fazenda de São Paulo se manifestou da seguinte forma: “O Tribunal de impostos e Taxas, por qualquer de suas Câmaras, é competente para deixar de aplicar lei inconstitucional ou decreto ilegal em casos concretos.”(Processo SF 2713/95, decisão publicada no DOE de 25.07.1995).

Assim, diante do quanto fundamentado, é possível retomarmos as perguntas lançadas no início do presente trabalho e, sobre elas, consignarmos os fundamentos de uma resposta razoável. A uma primeira, e principal, pergunta, já podemos consignar conclusão no sentido de que é perfeitamente plausível discutir a constitucionalidade de uma norma e afastar sua aplicação ao caso concreto tributário em que se analisa a legalidade do ponto de vista do caput do Artigo 37 da Constituição Federal.

Quem pode reconhecer a inconstitucionalidade de uma norma e afastar sua aplicação é o órgão administrativo de julgamento, detentor da jurisdição administrativa, que é a função atípica de julgar em seu âmbito de competência. O quando, é o momento da interpretação da norma e sua aplicação ao fato concreto, que ocorrerá nos julgamentos administrativos em todas as instâncias. O como, é por meio da técnica de negar aplicação da norma ao caso concreto, sob o fundamento de inconstitucionalidade, não retirando a norma do sistema, visto que para isso há uma competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal.

5. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. CF. MAIA, Antônio Cavalcanti; SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. “**Os Princípios de Direito e as Perspectivas de Perelman**”, Dworkin e Alexy. In Os princípios da Constituição de 1988, Rio de Janeiro: Ed. Lumen Iuris, 2001.

ALVIN, J. E. Carreira. **Teoria Geral do Processo.** Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Processo Administrativo disciplinar.** São Paulo: Max Limond, 2003.

BALERA, Wagner. **Processo Administrativo Tributário.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) Processo Administrativo Tributário. 2ª Ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BARBOSA, Ruy. **Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal**. Rio de Janeiro: Cia Impressora, 1896.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BRASIL, **CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA** do Ministério da Fazenda. CSRF/01-0866, Diário Oficial da União de 22/09/1992.

_____, Constituição da República Federativa do Brasil, 1988.

_____, BRASIL, **Decreto-Lei 70.235/1972**. Dispões Sobre o Processo Administrativo Fiscal.

_____, **Portaria 353 do Ministério da Fazenda de 09 de junho de 2015**. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

_____, **Súmula 02/2006** do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

CASSONE, Vitorio. **Processo Administrativo Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. 2ª Ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. São Paulo, Quartier Latin, 2004.

COSTA, Antônio José da. **Processo Administrativo Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Processo Administrativo Tributário**. 2.ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 268-9.

DINAMARCO, Candido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. São Paulo: Malheiros, 2005.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo** – 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Processo Administrativo Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. 2ª Ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Ampla defesa e arguição de inconstitucionalidade e ilegalidade no processo administrativo**. In: *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____, Marçal filho. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

LASSALE, Ferdinand. **A essência da Constituição**. Trad. Walter Stoner, 3 ed. Rio de Janeiro: LÍBER IURIS, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. “**Algumas Questões do Processo Administrativo Tributário**”, em **Processo Administrativo Tributário**, 2 ed. Coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: RT, 2002.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

MALERBI, Diva. **Processo Administrativo Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. 2ª Ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. 2ª Ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 18ª ed. São Paulo, Malheiros, 2005.

REVISTA TRIMESTRAL DE JURISPRUDENCIA, 36, p. 385-386;

RODRIGUES, Marilena Talarico Martins. **Processo Administrativo Tributário**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Processo Administrativo Tributário**. 2ª Ed. Atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SÃO PAULO, **Tribunal de Impostos e Taxas**. Processo SF 2713/95, decisão publicada no DOE de 25.07.1995.

SILVA, De Plácido: **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: 28 Ed. Forense; 2009

SILVA NETO, Manoel Jorge. **Curso de Direito Constitucional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SLAIBI FILHO, Nagib. **Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.